

LE FORFAIT

DANS

l'impôt sur le chiffre d'affaires

THESE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 19 Décembre 1936, à 14 heures

PAR

Georges FILLION-NICOLLET

JURY DE LA THÈSE :

Président : M. GASTON JÈZE, Professeur

Suffragants : MM. J. BARTHELEMY, Professeur
HAMEL, Professeur

PARIS

R. GAULIER, IMPRIMEUR
11, RUE MALEBRANCHE

—
1936



Digitized by the Internet Archive
in 2026

LE FORFAIT

DANS

l'impôt sur le chiffre d'affaires

THESE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 19 Décembre 1936, à 14 heures

PAR

Georges FILLION-NICOLLET

JURY DE LA THÈSE :

Président : M. GASTON JÈZE, Professeur

Suffragants : MM. J. BARTHELEMY, Professeur
HAMEL, Professeur

PARIS

R. GAULIER, IMPRIMEUR
11, RUE MALEBRANCHE

1936

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



INTRODUCTION

L'impôt sur le chiffre d'affaires, créé par la loi du 25 juin 1920, est assis sur l'activité commerciale. C'est un impôt de très gros rendement, qui épouse d'une façon particulièrement sensible, toutes les fluctuations de la vie économique.

Pour assurer la perception et le contrôle de cet impôt qui constitue l'un des principaux postes de recettes du budget, le législateur s'est vu dans l'obligation d'imposer certaines formalités aux redevables : tenue d'une comptabilité, ou, à défaut, d'un livre spécial, dépôt de relevés mensuels, obligation de fournir au service toutes justifications propres à assurer le contrôle. Aussi, dès le début, à côté du régime normal et du régime des acomptes provisionnels, la loi prévoyait-elle, la possibilité pour le gouvernement d'établir un troisième système, le régime forfaitaire. Ce régime était destiné, dans son esprit, à dispenser les redevables moyennant le paiement d'un forfait, de certaines de leurs obligations.

Si l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'origine, était un impôt relativement simple, il n'en est plus de même aujourd'hui. Une réglementation de plus en plus touffue complique à plaisir le jeu des principes primitifs. L'institution des taxes uniques est loin d'apporter une simplification dans la comptabilité des commerces de détail. Ce petit commerce arrive, aujourd'hui, à n'y

plus rien comprendre, et cela n'en donne que plus de prix au forfait qui soulage une catégorie particulièrement intéressante de redevables, en leur enlevant la préoccupation de se soumettre à des obligations de plus en plus lourdes pour eux.

Après un *historique* rapide (Chapitre I), nous examinerons : Chapitre II, les *caractères du forfait*; Chapitre III, ses *modalités*; Chapitre IV, son *établissement*; Chapitre V, son *exécution*; Chapitre VI, sa *durée*.

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE

L'histoire du forfait est jalonnée par quatre étapes essentielles dont chacune fera l'objet d'une Section.

SECTION I

La loi du 25 juin 1920

La loi du 25 juin 1920 qui institue l'impôt sur le chiffre d'affaires n'établit pas, elle-même, le régime du forfait, elle en prévoit la possibilité dans son article 67 et laisse le soin de son organisation à un règlement d'administration publique. Elle précise seulement qu'un décret pourra dispenser les redevables de certaines des obligations auxquelles ils vont se trouver assujettis, moyennant le paiement d'un forfait.

Ce décret est intervenu peu après et porte la date du 24 juillet 1920. Il réglemente le régime du forfait dans son article 19.

Deux catégories de redevables peuvent bénéficier du forfait, les vendeurs de choses, et les fournisseurs de services. Les vendeurs de choses sont les redevables qui font profession de vendre des marchandises, denrées, fournitures et objets à emporter ou à consom-

mer sur place. Les fournisseurs de services sont les intermédiaires, courtiers, commissionnaires, etc... Le forfait peut être accordé à ceux des premiers qui font moins de 4.000 francs de recettes moyennes par mois, soit 48.000 francs par an. Les fournisseurs de services ne peuvent être admis au forfait s'ils touchent plus de 1.000 francs par mois en moyenne, soit 12.000 francs par an.

Les redevables qui remplissent les conditions pour être admis au régime forfaitaire doivent adresser une demande au directeur départemental avant le 31 janvier. Ils font connaître le chiffre des affaires réalisées par eux l'année précédente.

Le directeur examine cette demande. Il n'est pas tenu de l'accepter. Le forfait est facultatif aussi bien pour l'administration que pour le redevable. Le directeur statue sans appel. Aucun recours n'est possible contre sa décision de rejet.

Si le directeur accueille la demande formulée par le redevable, il arrête le chiffre du forfait. Il ne jouit d'ailleurs en cette matière d'aucune initiative propre. Le forfait doit être basé sur le chiffre réalisé au cours de l'année précédente. Ce chiffre figure sur la demande d'admission. Ce forfait ne peut lui être ni supérieur, ni inférieur.

Le forfait dispense les redevables du dépôt de relevés. Sous le régime de droit commun, tout assujetti doit déposer, entre les mains du receveur, un relevé de ses recettes du mois précédent. L'impôt est calculé sur ces recettes. Au cas de forfait, l'impôt est fixé à l'avance. Le relevé mensuel ne présente plus d'utilité.

Les redevables admis au forfait ne se trouvent pas

dispensés de tenir une comptabilité, ou, à défaut, le livre spécial prévu par l'article 66 de la loi du 25 juin 1920.

Aucune disposition ne prévoit le retrait du forfait en cas de contravention.

SECTION II

Les lois des 31 décembre 1921 et 30 mars 1923

Le régime du forfait a été considérablement amélioré par la loi du 31 décembre 1921. Les dispositions de son article 28 sont reproduites à peu près telles qu'elles par l'article 13 de la loi du 30 mars 1923. Elles annulent et remplacent celles de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920.

Les chiffres-limites de 48.000 francs et 12.000 francs pour l'admission au forfait sont portés à 120.000 francs et 30.000 francs. La hausse des prix imposait cette modification.

Le forfait, de facultatif, devient obligatoire pour l'administration qui, désormais, ne pourra plus en refuser le bénéfice. Il n'en reste pas moins calculé mathématiquement, comme par le passé.

Le forfait pourra être retiré en cas de contravention.

La loi laisse subsister l'obligation de tenir une comptabilité ou le livre spécial.

SECTION III

La loi du 16 avril 1924

La loi du 16 avril 1924 sur le régime du petit commerce et de la petite industrie marque la troisième étape de l'évolution du forfait. Elle est complétée par un décret d'application du 9 novembre 1924.

Ces deux textes modifient considérablement le régime du forfait. La plupart de leurs dispositions sont encore en vigueur et constituent la base de la réglementation actuelle.

Les chiffres-limites ont été portés de 120.000 francs et 30.000 francs à 200.000 francs et 40.000 francs. Au cours de la discussion devant la Chambre, de nombreux parlementaires avaient demandé la suppression des chiffres maxima et proposé d'accorder à tous les commerçants le bénéfice du forfait. Le gouvernement s'y était opposé avec fermeté, soutenu par le Sénat. Les chiffres définitivement acceptés sont le résultat de transactions intervenues entre les deux assemblées.

La campagne qui s'était fait jour contre ces chiffres-limites avant la loi de 1924 devait continuer. On faisait remarquer que l'indice des prix de gros et de détail (base 100 en 1913) était passé de 459 et 380 au 16 avril 1924 à 635 et 592 en janvier 1927. Aussi la Commission des finances de la Chambre proposa-t-elle de porter de 200.000 francs à 300.000 francs le chiffre maximum en ce qui concerne les vendeurs de choses. Cette modification fut réalisée par l'article 58 de la

loi du 26 mars 1927. Elle ne devait prendre effet que du 1^{er} janvier 1928. Le chiffre-limite de 40.000 francs pour les prestations de service n'était pas modifié.

Cette élévation de chiffre n'était guère indiquée à la suite de la stabilisation du franc qui devait permettre d'escompter une baisse des prix. Elle ne semble pas avoir eu de grosses répercussions sur le rendement de l'impôt.

Le forfait ne peut plus être retiré en cas de contravention.

Il ne peut être accordé qu'aux redevables qui ont exploité leur fonds pendant une année civile complète.

Le forfait devient évaluatif. C'est une modification essentielle. Le forfait n'est plus fixé d'une façon mathématique. Il est basé désormais sur le chiffre que le redevable est présumé devoir réaliser pendant la période forfaitaire. Ce chiffre est proposé par le redevable lui-même sur la demande qu'il adresse au directeur. S'il est accepté, le redevable en reçoit notification. Au cas contraire, un refus motivé lui est adressé par le directeur, ce refus ayant pour effet de laisser le contribuable sous le régime de droit commun à moins de contreproposition de sa part dans les vingt jours.

Un décret du 21 décembre 1928 simplifie la procédure d'établissement du forfait pour l'administration des Contributions Indirectes. Il la confie au service local sous réserve de l'approbation ultérieure du directeur.

En cas de désaccord, et sur la demande du redevable, le forfait est évalué par une commission spé-

ciale dont l'article 5 prévoit la composition et règle la procédure. La décision de cette commission s'impose à l'administration, mais non au redevable.

Le forfait est établi pour deux ans et se renouvelle par tacite reconduction.

Le redevable admis au régime du forfait est dispensé de toute comptabilité et de la représentation des pièces justificatives, même quand il sollicite la révision de son forfait.

Il est institué une procédure spéciale de révision, tous les six mois, en cas de commerce d'objets de luxe.

Il faut faire une place à part à une disposition transitoire qui figurait dans la loi du 16 avril 1924. Elle présumait les intentions du contribuable, que l'on plaçait sous le régime du forfait pour les huit derniers mois de 1924 sur la base des 8/12 du chiffre d'affaires réalisé par lui en 1923, sauf faculté de déclarer avant le 30 avril qu'il préférerait rester sous le régime de droit commun. Ainsi, pour l'année 1924, le chiffre d'affaires continuait à être évalué mathématiquement. Le forfait était établi pour huit mois seulement. De plus, on retournait la règle que le forfait restait facultatif pour le redevable, puisque l'on imposait une obligation — une déclaration — à celui qui entendait rester sous le régime du droit commun. D'ailleurs, ces forfaits ne se renouvelèrent pas par tacite reconduction et, dès 1925, le régime normal de la loi du 16 avril 1924 entra en application.

SECTION IV

Les décrets-lois des 19 et 24 juillet 1934

Ces deux décrets constituent la dernière étape dans l'évolution de la réglementation du régime forfaitaire. Ils ont une portée pratique considérable.

L'article 8 du décret du 24 juillet 1934 rend le forfait obligatoire pour les vendeurs de choses dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 60.000 francs.

L'article 37 du décret du 19 juillet 1934 stipule : « Les redevables autres que les assujettis à la taxe unique, exerçant à titre principal le commerce des produits soumis à la taxe unique, lorsque le montant annuel de leurs affaires restant taxables à l'impôt n'excède pas 300.000 francs, devront se placer pour le paiement de l'impôt afférent à ces affaires sous le régime du forfait prévu à l'article 11 du Code de l'impôt sur le chiffre d'affaires en date du 18 décembre 1926. »

L'article 8 du décret du 24 juillet 1934 et l'article 37 du décret du 19 juillet 1934 reproduisent tous deux une disposition identique : « La décision de la Commission créée par la loi du 16 avril 1924 s'imposera à l'administration comme au redevable. »

Les dispositions législatives concernant le forfait figurent dans le Code de l'impôt sur le chiffre d'affaires en date du 27 décembre 1934, sous les articles 23 et 46.

L'application du régime forfaitaire a conduit l'administration à créer d'elle-même une nouvelle catégorie de forfait, le forfait par simple tolérance (lettre autographiée n° 1886 du 13 octobre 1934).

CHAPITRE II

CARACTÈRES DU FORFAIT

Le forfait dans l'impôt sur le chiffre d'affaires présente cinq caractères essentiels :

Il est *immuable*, intangible, aucun événement, quelle qu'en soit la nature, n'est susceptible d'en modifier le chiffre de base;

Il est *intégral* dans ce sens qu'il s'applique à toutes les affaires d'un même redevable;

Il est *personnel*, c'est-à-dire qu'il est établi en considération de la personne du bénéficiaire et ne reste attaché au fonds que pendant le temps qu'il est exploité par cette personne;

Il est *évaluatif*, basé sur le chiffre des affaires que le redevable est présumé devoir réaliser durant la période forfaitaire;

Il est *d'application large* en ce sens que tout contribuable doit pouvoir en bénéficier.

SECTION I

Le forfait est immuable

Il faut envisager le principe dans ses applications et ses exceptions.

§ 1. — *Le principe.*

Le forfait est établi pour une période de deux ans. Le rapport de M. Bokanowsky, rapporteur général (annexe 6627 au procès-verbal de la séance de la Chambre des députés du 27 novembre 1923), précise qu'en cours d'exécution, aucun événement, *quelle qu'en soit la nature*, n'est susceptible de modifier le chiffre de base du forfait tel qu'il a été fixé.

Cette solution est entièrement confirmée par un arrêt du Conseil d'Etat du 28 juin 1929, qui décide que l'acceptation, par l'administration, d'un chiffre déterminé, pour servir de base à l'imposition forfaitaire, confère un *caractère définitif* au chiffre accepté.

Une observation préliminaire s'impose. C'est le *chiffre de base* du forfait qui n'est pas susceptible d'être modifié. Par suite, le montant de l'impôt, déterminé en appliquant le taux en vigueur à ce chiffre de base, n'est pas invariable. Il doit être modifié si le taux de l'impôt est lui-même modifié. (Réponses à M. Paul Bignon, député, *J. O.* de 1924, page 213; à M. Grinda, député, *J. O.* du 17 juillet 1926; et à M. Jean Rieux, député, *J. O.* du 24 novembre 1926.) Un arrêt du Conseil d'Etat du 4 avril 1930 (*B. C. I.*, n° 20 du 25 octobre 1930) approuve sur ce point la doctrine de l'Administration.

Toutefois, ce *rajustement du forfait ne constitue pas un renouvellement et, par suite, n'affecte pas la durée de validité du contrat primitif*. (Réponse à M. Xavier Vallat, député, *J. O.* du 21 mai 1931). Dans le même sens, un arrêt du Conseil d'Etat du

11 décembre 1931 (*B. C. I.*, n° 5 du 1^{er} mars 1932) décide que l'application aux chiffres forfaitaires des taux d'impôt résultant d'une loi nouvelle, ne constitue pas une révision, même si cette loi, créant des taux différentiels, nécessite une nouvelle répartition du chiffre d'affaires entre les différentes catégories d'opérations et dès lors que cette ventilation est faite d'accord avec le redevable. Il en résulte que la durée de validité n'est pas affectée, et que le délai de deux ans court à compter de la date de conclusion du contrat primitif.

§ 2. — *Applications.*

Ce principe, qu'aucun événement, quelle qu'en soit la nature, n'est susceptible de modifier le chiffre de base du forfait, a reçu de nombreuses applications.

Un redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires, admis au régime du forfait, qui a constaté que le *chiffre arrêté n'est pas atteint effectivement* par lui, ne peut pas, dans le cas où l'Administration refuse d'abaisser le chiffre du forfait, soit faire appel devant la Commission départementale, soit renoncer au bénéfice du forfait. (Réponse à M. de Chamard, député, *J. O.* du 4 août 1934.)

D'un autre côté, *le commerçant admis au forfait ne peut voir ce forfait porté à un chiffre supérieur ou même résilié*, soit par l'administration des Contributions Indirectes, soit par celle des Contributions Directes, à la suite d'une vérification de son chiffre d'affaires des années antérieures à son admission au forfait, opérée postérieurement à cette admission, et

dont les résultats, non contestés d'ailleurs par le redevable, ont permis de fixer à un chiffre supérieur à celui du forfait, la moyenne annuelle des affaires. (Réponse à M. Caïtucoli, député, *J. O.* du 16 avril 1926.)

De même l'Administration ne peut effectuer un *rappel de droits* à la charge d'un commerçant qui a dépassé le chiffre d'affaires fixé par son forfait et qui a déclaré l'excédent des bénéfices réalisés à l'administration des Contributions Directes. (Réponses à M. Pierre Moitier, député, *J. O.* du 9 janvier 1925, et à M. Emile Canda, député, *J. O.* du 10 mai 1935.)

Elle ne peut pas non plus infliger un *rappel d'impôt sur le chiffre d'affaires* à un commerçant placé sous le régime du forfait, dans le cas où il est constaté que le total des ventes réalisées au cours de l'année a dépassé le *chiffre-limite prévu pour l'admission au forfait*. (Réponse à M. Lebas, *J. O.* du 7 mars 1928.)

Le forfait reste immuable, même s'il a été établi sur des *indications erronées recueillies par le service*. Toutefois l'Administration estimait que sous le régime de la loi du 30 mars 1923, s'il était établi que le chiffre de base ayant servi au calcul du forfait était inexact, elle était en droit de rectifier après coup le montant du forfait. Cette thèse avait d'ailleurs été infirmée par un arrêt du Conseil d'Etat du 28 juin 1929, affaire Veuve Grolhous.

Le forfait ne peut pas non plus être retiré aux redevables qui auraient commis des *contraventions* à la loi sur le chiffre d'affaires. Cette disposition est insérée dans la loi du 16 avril 1924. Elle était

applicable à l'origine, la loi du 25 juin 1920 étant muette à cet égard. Mais la loi du 31 décembre 1921 avait, elle, prévu le retrait du forfait au cas de contravention.

Au cas particulier d'un redevable forfaitaire, appelé sous les drapeaux pour exécuter une période de réserve par exemple, et qui, de ce fait, subit une perte assez élevée dans son exploitation, l'intéressé ne peut obtenir de réduction proportionnelle de son forfait, celui-ci liant aussi bien le contribuable que l'Administration. (Réponse à M. Benassy, député, J. O., 1927.)

§ 3. — *Exceptions.*

Le principe de l'immutabilité du forfait comporte quelques exceptions. Elles résultent des *modifications législatives ou jurisprudentielles* qui peuvent intervenir, ou des *changements* que le redevable peut apporter dans ses *conditions d'exploitation*.

I. Modifications législatives. — Il va de soi que toute modification législative ayant pour effet d'étendre ou de restreindre le champ d'application de l'impôt doit avoir sa répercussion sur le forfait.

Encore faut-il que *la loi affecte directement le chiffre de base* servant au calcul du forfait. L'article 91 de la loi du 13 juillet 1925 a institué un droit de 300 francs par 100 kilos de sucre employés à la fabrication des apéritifs et vins de liqueur. Les fabricants de ces produits, ayant aussitôt remplacé l'emploi du caramel par celui des mistelles, les fabricants de sirops et caramels ont perdu, de ce fait, une grosse partie

de leur clientèle. Néanmoins le forfait consenti à ces redevables n'a pas été modifié. (Réponse à M. Cayrel, député, *J. O.* du 24 novembre 1926.)

Une solution plus libérale a été admise tout récemment. « L'Administration a été saisie de la question de savoir si, en conséquence de l'application du décret du 16 juillet 1935 portant réduction de 10 % sur le prix des loyers, *les loueurs de locaux, appartements ou chambres loués en meublé*, placés sous le régime du forfait pour le paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, sont fondés à se prévaloir de la répercussion de la mesure précitée pour demander la réduction du chiffre forfaitaire servant de base au calcul de l'impôt. La question doit être résolue par la négative. En effet, le principe de l'intangibilité du forfait a été nettement affirmé lors de la discussion qui a précédé le vote de la loi du 16 avril 1924. Les demandes de réduction des forfaits en cours devront être rejetées. Toutefois l'Administration admet, *à titre exceptionnel*, que ceux des intéressés qui en feront la demande par écrit soient autorisés à solliciter la résiliation pure et simple de leur contrat pour revenir au régime des déclarations mensuelles, ce à compter du 17 juillet 1935, date de la mise en application du décret. » (Lettre autographiée n° 2005 du 4 septembre 1935.)

Il peut arriver que la loi assujettisse à l'impôt sur le chiffre d'affaires des *opérations antérieurement exonérées*. Il doit être bien entendu que le forfait accordé pour une exploitation déterminée ne peut couvrir des affaires qui, à l'époque où il a été conclu, n'étaient pas passibles de l'impôt. (Réponse à M. La-

moureux, député, *J. O.* du 8 mars 1927.) C'est ainsi que les affaires d'exportation étant exonérées avant la loi du 4 avril 1926, et n'ayant pu, de ce fait, entrer en ligne de compte dans la détermination des forfaits accordés antérieurement à ladite loi, les redevables se sont trouvés passibles de l'impôt sur ces affaires sous le régime de droit commun *en sus des sommes dues trimestriellement en exécution du forfait*. (Réponse à M. Grinda, député, *J. O.* du 17 juillet 1926.)

Cette solution est en contradiction avec celle de la circulaire n° 184 du 9 octobre 1925. « Le service devra notifier, le cas échéant, aux redevables dont la situation fiscale se trouve modifiée par les dispositions législatives nouvelles, que *leur forfait est devenu caduc*, et les inviter à faire connaître par écrit s'ils désirent être de nouveau admis au régime du forfait ou revenir au régime du paiement sur déclarations mensuelles. » Le contexte permet d'affirmer que la solution envisagée s'applique bien au cas où la loi assujettit à l'impôt sur le chiffre d'affaires des opérations antérieurement exonérées. Dans l'esprit de la circulaire, le forfait n'est pas immuable au cas particulier que nous envisageons.

Cette interprétation est reprise par la lettre autographiée n° 1541 du 29 juin 1932 qui précise que le redevable, touché par une disposition nouvelle entraînant le relèvement de son chiffre d'affaires, peut *accepter un nouveau forfait ou revenir aux règles de paiement de l'impôt sur déclarations mensuelles*. Il semble donc bien que la doctrine exposée dans la question du 17 juillet 1926 doive être abandonnée.

Le plus souvent, la loi exonère ou assujettit à la

taxe unique des *produits précédemment imposés*. La législation sur le chiffre d'affaires, en effet, ne partage pas le caractère d'immutabilité que la loi a conféré au forfait. Cette question a fait l'objet de la circulaire n° 184 du 9 octobre 1925. Il faut distinguer deux cas, selon que les forfaitaires effectuent *exclusivement*, ou *pour partie seulement*, des opérations nouvellement exonérées.

Le cas des redevables qui *ne vendent plus que des produits exonérés ou soumis à taxe unique* ne soulève pas de difficultés. Le forfait devient caduc.

Si *l'exonération ne porte que sur une partie des affaires* réalisées par le redevable admis au régime forfaitaire, celui-ci doit produire une demande de révision. Aucun délai n'est prévu pour cette production. A la suite de la demande un nouveau forfait sera établi, après accord entre les parties. Si l'accord ne peut être réalisé, il convient de considérer que le forfait est caduc, et le redevable doit être admis à acquitter l'impôt à l'effectif, à compter de la date à laquelle la nouvelle exonération a pris effet.

Des dispositions de même ordre ont été adoptées par l'Administration à l'égard des fabricants de parfumerie admis au bénéfice du forfait (circulaire n° 241 du 3 juin 1926) ; à l'égard des commerçants vendant des thés et cafés, à l'occasion du rajustement des forfaits consécutif à l'application des nombreuses lois qui ont institué de nouvelles taxes de remplacement.

Le décret du 19 juillet 1934, commenté par la circulaire n° 606 du 26 juillet 1934, confirme les solutions précédemment arrêtées et qui étaient par ailleurs rappelées dans une réponse à MM. Grinda et

Franklin-Bouillon, députés (J. O. du 6 décembre 1930). « Si, au cours des deux années constituant la période forfaitaire, des dispositions législatives viennent à exonérer de l'impôt, des affaires qui, en étant passibles lors de la conclusion du contrat, sont entrées en ligne de compte pour la détermination du chiffre d'affaires imposable, le forfait doit, évidemment, être rajusté en appliquant au chiffre d'affaires initial une diminution proportionnelle à l'importance des affaires exonérées, envisagée par rapport au chiffre d'affaires total ayant servi de base à l'établissement du contrat. Le cas échéant, il appartient au redevable d'adresser une demande à l'Administration, la diminution à appliquer, ainsi qu'il est dit ci-dessus, au chiffre d'affaires initial devant évidemment être déterminée par entente entre les deux parties ayant conclu le contrat primitif. »

Il faut bien préciser d'ailleurs qu'il n'y a pas, à proprement parler, nouveau forfait mais *rajustement du forfait* existant, d'où cette conséquence très importante que *le chiffre total du forfait en cours constitue un maximum que le redevable a le droit de ne pas voir relever*. Les modifications affectent la seule répartition par taux, sans pouvoir toucher au chiffre total.

On peut donc poser en règle absolue que *les modifications législatives permettent la révision des forfaits existants sans que le montant total du chiffre d'affaire et la durée de validité du contrat primitif en soient affectés*. Toutefois le redevable peut renoncer au forfait, sauf s'il était devenu obligatoire pour lui en vertu des décrets des 19 et 24 juillet 1934. S'il désire continuer le forfait, il peut, au cas où il se

trouverait en désaccord avec l'Administration, porter le différend devant la Commission départementale.

II. Modifications jurisprudentielles. — Il peut y avoir lieu à révision des forfaits existants au cas où, lors de la détermination du forfait, il aurait été tenu compte d'une doctrine qui viendrait à être condamnée par la jurisprudence.

Une instruction du 25 août 1920 prévoyait que le forfait, pour les *marchands de spiritueux en gros* ayant magasin de détail, serait calculé en tenant compte de ventes fictives du gros au détail. Un arrêt du Conseil d'Etat du 27 février 1925 condamne cette pratique. Les intéressés ont pu demander la révision de leur forfait dans les mêmes conditions qu'au cas de modifications législatives.

III. Changements dans les conditions d'exploitation. — Tout changement dans les conditions d'exploitation d'une entreprise bénéficiant du régime forfaitaire autorise la révision du forfait existant. Mais le terme *changement dans les conditions d'exploitation* n'a jamais été clairement défini. Il semble que la résiliation du forfait ne puisse avoir lieu qu'au cas de *modification essentielle*.

Le fait, pour un redevable, d'*accroître considérablement son installation primitive*, de telle façon que le commerce modifié présente le caractère indiscutable d'une exploitation nouvelle, semble autoriser l'Administration à résilier le forfait. Mais il s'agit là d'une pure question de fait.

De même, les *entrepreneurs de travaux qui effectuent des opérations en dehors* du territoire de l'agglomération dans laquelle se trouve le siège de leur

exploitation, peuvent être obligés d'accroître, de ce fait, leurs installations, leur outillage, leurs moyens de transport. C'est encore une pure question de fait que d'apprécier si l'extension donnée à leur entreprise constitue une modification *essentielle* dans les conditions d'exploitation, susceptible d'autoriser l'Administration à résilier le forfait primitif.

Par ailleurs, le fait pour un commerçant d'obtenir son classement comme *artisan* entraîne résiliation du forfait qui lui a été consenti. Bien entendu ce forfait ne pourrait être remis en cause si le contribuable devenait à nouveau passible de l'impôt en cours d'année.

De même, le forfait devient caduc au cas de modification dans la *nature* même du commerce, si, par exemple, un redevable substitue à son commerce de détail un commerce de gros ou de demi-gros.

La jurisprudence a tranché la difficulté pour le cas de *transfert d'établissement*. En droit, le seul fait pour un redevable de déplacer le siège de son exploitation ne saurait, en lui-même, ouvrir le droit à révision ou résiliation du forfait accordé à l'intéressé. Mais le Conseil de préfecture de Lyon a décidé, par un arrêté du 16 novembre 1928 (affaire Drugmann), que le principe de l'irrévocabilité du forfait n'est pas applicable dans le cas où le commerce, pour lequel le forfait a été établi, est transféré par son exploitant dans une autre ville. En effet, le forfait est basé sur des éléments d'appréciation tels que, notamment, le lieu, l'emplacement, et les conditions spéciales d'exploitation. (Dans le même sens, arrêté du Conseil de préfecture de Caen du 26 octobre 1933. *B. C. I.*, 1934, page 25.)

Une autre solution est intervenue, par voie de décision ministérielle. (Réponse à M. Beltrémieux, député, *J. O.* du 12 avril 1935). Un commerçant, placé sous le régime du forfait avait dû pour raison de santé *quitter son commerce à domicile et l'exercer en automobile*. Il avait ainsi triplé son chiffre de recettes. Le redevable ayant ainsi sensiblement modifié les conditions d'exploitation du commerce pour lequel le forfait lui avait été accordé, le forfait a été considéré comme caduc à compter du jour de la cessation du commerce primitif, et l'administration autorisée à effectuer un rappel d'impôt.

Par contre, un commerçant admis au forfait ne peut arguer, pour obtenir la résiliation de son contrat, d'une cause quelconque l'empêchant d'effectuer des *tournées extérieures*. Toutefois, dans ce cas, le forfait peut être considéré comme s'appliquant à deux catégories d'opérations distinctes — commerce fixe et commerce en ambulance — lesquels auraient dû être envisagés séparément lors de la conclusion du contrat. Dans ces conditions, le forfait consenti à l'intéressé peut être rajusté en vue de tenir compte de la cessation de l'un des commerces. Par ce moyen détourné, l'Administration revient ainsi à la doctrine exposée dans la réponse à M. Beltrémieux.

Il y a encore une autre façon de changer les conditions d'exploitation, c'est *d'adjoindre un commerce nouveau* à celui déjà existant, ou de *supprimer une branche du commerce actuel*. Mais ceci pose la question de l'intégralité du forfait que nous allons examiner.

SECTION II

Le forfait est intégral

§ 1. — *Le principe.*

Le forfait consenti à un redevable couvre l'intégralité des affaires. Il s'applique à l'ensemble des établissements et succursales, et le redevable qui exerce plusieurs commerces ne peut pas, en principe, être placé pour chacun d'eux sous des régimes différents (forfait, acomptes provisionnels, droit commun).

Aussi a-t-on pu soutenir, en droit strict, que si ces établissements se développent, sous quelque forme que ce soit, le redevable admis au régime du forfait en conserve le bénéfice. L'accroissement d'entreprise, sous quelque forme qu'elle se produise, ne pourrait justifier la modification du forfait, et, par ailleurs, le redevable qui cesserait d'exploiter une partie seulement de son commerce ne pourrait en obtenir la révision.

Cette solution poserait des problèmes particulièrement délicats lorsqu'une entreprise admise au régime forfaitaire serait absorbée par une exploitation de même nature à la suite de cession ou de transmission à titre gratuit.

Bien entendu, l'administration pourrait envisager la réduction du forfait, mais à titre purement gracieux.

Il ne semble pas toutefois que la difficulté, même au point de vue du droit strict, soit telle qu'on a voulu

la présenter. Le forfait offre le caractère d'une convention synallagmatique et, quelque généraux que soient les termes dans lesquels il a été conçu, cette convention ne comprend que les choses sur lesquelles les parties se sont proposées de contracter.

§ 2. — *Son application.*

D'ailleurs, le caractère d'intégralité du forfait n'a rien de rigide, comme le fait ressortir l'application qui en a été faite dans les hypothèses que nous allons maintenant envisager.

I. — Erreur du service. — Un arrêté du Conseil de préfecture de Toulouse du 14 décembre 1933, affaire veuve Tiplié (*Gazette du Palais* du 16 janvier 1934), décide que le forfait en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, devant faire état des ventes d'essence effectuées par un détaillant et livrées directement à la clientèle par le fournisseur de ce détaillant, *il n'y a pas lieu d'assujettir lesdites ventes à un impôt complémentaire comme constituant un commerce distinct*. Le Conseil de préfecture affirme bien le caractère d'intégralité du forfait.

Il est intéressant de remarquer que l'arrêté considère que l'*erreur du service* ne saurait faire obstacle à l'application de ce principe : « Considérant que la vente d'essence par le détaillant ne se borne pas à la vente au bidon et à la pompe effectuée en magasin; qu'il est de pratique courante que, pour les quantités plus importantes, les détaillants font livrer directement les essences par leurs fournisseurs aux gros consommateurs, que l'Administration ne devait pas l'igno-

rer, et qu'il lui appartenait d'en tenir compte dans l'établissement et le renouvellement des forfaits, et que l'importance des quantités vendues avec mode de livraison susvisé ne saurait avoir pour effet de constituer un commerce distinct avec centre d'activité commerciale différent; qu'en définitive, il y a pu avoir *erreur d'appréciation de l'Administration*, mais que l'intangibilité du forfait pour la période pour laquelle il a été consenti s'oppose dans l'espèce au paiement d'une taxe complémentaire. »

Par contre, si l'erreur du service résulte d'une *fausse déclaration du redevable*, le principe de l'intégralité ne joue pas. Si un redevable exerçant deux commerces n'a indiqué sur sa demande de forfait qu'une catégorie d'affaires, et si le second commerce a échappé aux investigations du service, le forfait, bien qu'accordé à tort, ne pourrait, pour cela, être considéré comme nul, mais, bien entendu, le redevable serait soumis au paiement de l'impôt sur déclarations mensuelles en ce qui concerne le commerce dont les opérations ne sont pas entrées en ligne de compte pour la détermination du forfait.

II. Adjonction d'un commerce ou d'une branche commerciale nouvelle. — Lorsqu'un redevable admis au forfait adjoint à son commerce primitif un commerce nouveau, de nature distincte, le forfait doit être maintenu, et le *chiffre d'affaires acquitté sous le régime de droit commun pour les opérations réalisées dans l'exercice du nouveau commerce*. (Réponse à M. Jean Molinié, député; J. O. du 16 avril 1926.)

Dans le même sens, un arrêté du Conseil de préfecture de Rennes du 6 juin 1930, affaire Robert (*B. C. I.* n° 16 du 15 août 1930), décide qu'un commerce nouveau entrepris postérieurement à la conclusion d'un forfait ne saurait être couvert par cette convention, et doit être soumis à l'impôt sous le régime de droit commun.

Un arrêté du Conseil de préfecture de Lyon du 3 juillet 1931, affaire Arnoux (*B. C. I.* n° 23 du 15 décembre 1931), a prévu qu'on ne saurait faire rentrer dans le cadre du forfait accordé à un marchand en gros les opérations effectuées à la propriété, dans un département éloigné, alors surtout qu'il s'agit de reventes de caves sans déplacement de boissons qui relèvent plutôt de la spéculation. Dans le cas envisagé, ce genre d'affaires n'avait *aucun rapport* avec l'importance habituelle ou normalement prévisible des opérations que le commerçant effectuait *ouvertement* au moment de la concession du forfait.

Dans une autre situation, le Conseil de préfecture de Montpellier, par un arrêté en date du 19 février 1930, affaire Soleilhac, a jugé que la *vente en gros* des beurres, fromages, salaisons doit être considérée comme constituant l'exercice d'un *commerce distinct de celui de l'épicerie* et pour lequel le redevable se trouve assujetti aux déclarations mensuelles.

Bien qu'il n'y ait pas adjonction d'entreprise nouvelle, l'Administration a décidé que le forfait consenti à un *plombier* pour travaux particuliers doit être considéré comme couvrant les opérations consistant dans l'installation de conduites d'eau dans les rues, mais non celles consistant dans les travaux d'adduction

d'eau, pour lesquels le plombier pourrait être regardé comme un véritable adjudicataire de travaux publics, et à ce titre redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Par contre, le fait pour un *horticulteur*, qui se bornait primitivement à entretenir des jardins privés, de prendre l'entretien de jardins publics ne serait pas suffisant pour autoriser l'Administration à résilier le forfait.

III. Cessation d'un commerce ou d'une partie de commerce. — Le redevable qui exploite deux commerces de nature distincte, pour l'ensemble desquels il a été admis au forfait, et qui vient à cesser l'un de ses commerces, devrait en droit strict — c'est du moins l'interprétation que nous avons critiquée plus haut — continuer à acquitter le forfait, tel qu'il a été fixé, sans qu'il y ait lieu de tenir compte du changement de situation. Cependant, l'Administration a considéré comme équitable d'accorder à l'intéressé le bénéfice des dispositions de l'article 21 du décret du 9 novembre 1924, applicables au cas de cessation totale des affaires. Elle admet ce commerçant, sur sa demande, à n'acquitter l'impôt sur la base du forfait que jusqu'au jour de la cessation ou de la cession de l'un des commerces, et à *revenir au régime des déclarations mensuelles pour les commerces qu'il continue d'exploiter*.

De même, la lettre autographiée n° 2005 du 4 septembre 1935 déjà citée, qui autorise les loueurs de locaux meublés à demander la résiliation de leur forfait à la suite de la diminution de 10 % du prix des loyers, précise « qu'en ce qui concerne les forfaits des lo-

geurs exploitant concurremment un autre commerce, la demande de résiliation devra concerner le forfait consenti *pour l'ensemble des opérations*, et non pas seulement la partie afférente aux locations ».

SECTION III

Le forfait est personnel

Le caractère personnel du forfait ne saurait faire de doute. Il est mis en évidence par une exception — la seule, d'ailleurs — prévue par l'article 22 du décret du 9 novembre 1924 : *les cessionnaires ou successeurs d'entreprises dont les conditions n'auront pas été sensiblement modifiées pourront être substitués, sur leur demande, au bénéfice du forfait accordé à leurs cédants ou prédécesseurs.*

Il faut remarquer tout d'abord que cette exception ne figure pas à l'article 5 de la loi du 16 avril 1924. Elle est due à l'initiative du rédacteur du décret.

Le texte emploie les mots cessionnaire et successeur. Par *cessionnaire* il faut entendre l'acquéreur du fonds à titre onéreux, et par *successeur*, l'acquéreur à titre gratuit par donation ou succession. Le texte ne s'applique donc pas à celui qui viendrait occuper simplement les locaux commerciaux où exerçait précédemment un redevable admis au forfait, sans qu'aucun lien juridique ne l'unisse à ce dernier,

La *demande de substitution* « sera formée, à peine de déchéance, par une lettre recommandée adressée par le cessionnaire ou successeur au directeur départemental de l'administration compétente dans les

quinze jours de la prise de possession » (alinéa 2 de l'article 22).

Cette demande est examinée par le directeur qui peut l'accepter ou la rejeter.

L'acceptation peut être formelle ou *tacite*. En effet, à défaut de réponse de l'Administration dans les quinze jours de la réception de la demande, le cessionnaire ou successeur sera substitué au régime du forfait fixé pour le prédécesseur ou cédant (alinéa 3 de l'article 22).

En fait, le forfait est rarement retiré au cessionnaire, et, comme il est souvent très nettement inférieur à la réalité, cela constitue pour lui un *avantage* dont le vendeur ne manque pas de faire état pour appuyer ses prétentions.

Mais la demande peut être rejetée. Si le directeur estime que les conditions d'exploitation de l'entreprise ont été sensiblement modifiées, il refuse le bénéfice du forfait au cessionnaire ou successeur auquel il notifie sa décision dans les quinze jours de la réception de la demande. En ce cas, le cessionnaire ou successeur se trouve placé sous le régime de droit commun pour le paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires à compter du jour de la prise de possession.

Le décret ne dit pas si la décision de refus doit être notifiée par lettre recommandée.

Il ne précise pas non plus si la décision est susceptible de recours devant la commission spéciale.

Même silence sur le point de savoir si la décision du directeur doit être *motivée*. Ceci a pourtant son importance. Le directeur ne peut rejeter la demande que s'il y a *modification sensible dans les conditions*

d'exploitation. Il ne pourrait baser sa décision sur d'autres motifs, par exemple l'augmentation du chiffre d'affaires par suite du simple rehaussement des prix. Mais si le directeur ne motive pas sa décision, on ne voit pas sur quoi, même au cas où le recours devant la commission spéciale serait légal, le redevable pourrait baser son recours. D'ailleurs, la décision de la commission spéciale elle-même, en l'absence de texte, ne semblerait pas susceptible, si elle n'était pas motivée, d'être attaquée devant le Conseil d'Etat pour excès de pouvoir. Aucune jurisprudence n'est encore intervenue sur la question.

L'acceptation du directeur substitue les cessionnaires ou successeurs au bénéfice du forfait « *dans les mêmes temps, durée et conditions* que ceux accordés à leurs cédants ou prédécesseurs » (alinéa 1 de l'article 22).

L'acceptation ou le refus de substitution du cessionnaire au cédant est *notifié* à l'agent de recouvrement ainsi qu'au directeur des Contributions Directes, et, le cas échéant, aux directeurs des départements où se trouvent les agences ou succursales. Cette disposition ne semble pas obligatoire au cas d'acceptation tacite, bien qu'elle n'en présente pas moins la même utilité.

Les *droits dus* pour la période trimestrielle en cours au jour de la prise de possession seront payés en totalité par le cessionnaire ou successeur dans les délais réglementaires. Toutefois, les cédants ou prédécesseurs restent responsables de la fraction d'échéance courue jusqu'au jour de la prise de possession. Ils ne pourront, à défaut de paiement par les cessionnaires

ou successeurs, s'affranchir de toute pénalité qu'en acquittant cette fraction dans les dix jours qui suivent l'expiration des délais d'exigibilité.

Les cessionnaires ou successeurs ne sont *jamais obligés* de continuer le forfait accordé à leur prédécesseur, même en cas de forfait obligatoire. Un nouveau forfait ne pourra leur être imposé qu'après une exploitation effective de leur commerce d'une durée minimum d'une année civile.

Il faut voir confirmation du caractère personnel du forfait dans la doctrine administrative qui précise qu'au cas de *décès* d'un redevable forfaitaire, le forfait doit être résilié, et sa veuve continuant l'exploitation du commerce, soumise au régime des déclarations mensuelles.

SECTION IV

Le forfait est évaluatif

Il semble bien que ce soit le caractère essentiel du forfait. Dans le langage courant, accepter un travail à forfait, c'est accepter un prix *évalué* susceptible de laisser un gain aussi bien qu'une perte à chacun des intéressés. Et pourtant, le forfait dans l'impôt sur le chiffre d'affaires ne présente vraiment le caractère évaluatif qu'il revêt aujourd'hui que depuis la loi du 16 avril 1924.

Sous le régime de la loi du 25 juin 1920, conservé sur ce point par les lois des 31 décembre 1921 et 30 mars 1923, la forfait était *calculé mathématique-*

ment sur le chiffre des recettes réalisées pendant le cours de l'année précédente, compte tenu des redressements opérés au cours de ladite année (note circulaire du 15 février 1922¹). Ce chiffre faisait l'objet d'une déclaration en fin d'année, et cette déclaration devait être renouvelée tous les ans.

On a pu dire qu'il n'y avait pas forfait à proprement parler, mais *simple décalage dans le paiement*. Cette interprétation semble critiquable : la loi décide que le redevable admis au forfait pour l'année 1921, par exemple, sera taxé sur le chiffre de ses affaires de 1920. Il a déjà payé, sous le régime de droit commun, l'impôt applicable à ses recettes de 1920. Dire que le forfait est un simple décalage dans le paiement reviendrait à dire que le redevable admis au forfait payait deux fois l'impôt sur ses recettes de 1920, une fois sous le régime de droit commun, l'année suivante sous le régime du forfait. Par contre, si le redevable renonce au forfait pour 1922, il paiera en 1922 sur ses recettes de l'année courante. Il n'aura donc jamais payé sur celles de 1921.

A vrai dire, *le forfait a toujours été une évaluation, même sous le régime de la loi de 1920*, mais cette évaluation était faite alors *par la loi elle-même*, tandis qu'aujourd'hui, elle incombe à l'accord des intéressés. La loi impose bien le redevable sur un chiffre forfaitaire qui est présumé représenter ses recettes de l'année 1921, mais elle assume le soin d'évaluer elle-même ce chiffre et elle le fixe au chiffre effectivement réalisé pendant l'année précédente.

Le forfait de la loi de 1920 *se rapproche beaucoup* du régime des *acomptes provisionnels* institué par la

même loi : le redevable est admis à verser des acomptes mensuels égaux ; à la fin de l'année, on détermine son chiffre d'affaires effectif ; l'impôt est calculé sur ce chiffre que l'on rapproche du montant des acomptes versés. La différence, soit en plus, soit en moins, donne lieu à régularisation. Les deux régimes ne se différencient essentiellement que par le *mode d'assiette*. Pour les acomptes provisionnels, l'impôt est assis sur les recettes effectivement réalisées *pendant l'année* ; pour le forfait, l'impôt est assis sur l'évaluation des recettes de l'année que la loi arrête au chiffre d'affaires effectivement réalisé *au cours de l'année précédente*.

Toutefois, il semble bien que cette obligation pour le directeur de s'en tenir à l'évaluation automatique de la loi ait pu être facilement tournée au cas de *renouvellement*. Le redevable qui voulait conserver le forfait devait déposer, tous les ans, une déclaration de son chiffre d'affaires de l'année écoulée. Le directeur statuait sur cette demande. Il semble que, dans ce cas, comme dans celui de l'admission au forfait, le directeur était lié par l'évaluation automatique prévue par la loi, et ne pouvait renouveler le forfait au même chiffre, que si le montant des affaires effectivement réalisées pendant l'année précédente était bien égal au chiffre du forfait. Toutefois, la loi du 25 juin et le décret du 24 juillet 1920 n'en disent rien. Peut-être y avait-il là une possibilité pour le directeur de substituer, à *titre gracieux*, une évaluation personnelle à l'évaluation automatique de la loi. Et cela d'autant plus que le silence du directeur, à la suite de la demande de renouvellement formée par le redevable,

valait acceptation. Le directeur recevant une demande de renouvellement d'un forfait de 10.000 francs formée par un commerçant ayant effectivement réalisé 12.000 francs pendant l'année précédente, et qui estimait qu'en raison de circonstances particulières le forfait pouvait être maintenu à 10.000 francs, avait un moyen commode de substituer son évaluation personnelle à celle de la loi. Il lui suffisait de garder le silence.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 16 avril 1924, le forfait est devenu vraiment évaluatif. Ceci résulte du troisième alinéa de l'article 5 de la loi qui décide que le montant du forfait sera établi par l'Administration *après entente avec le redevable*. La nécessité de l'entente entre les parties pose bien le caractère évaluatif.

L'instruction du 6 décembre 1924, dans son chapitre II, § 1, prévoit en conséquence que le chiffre d'affaires doit faire l'objet d'une évaluation, et que celle-ci n'est pas nécessairement arrêtée au chiffre exact des affaires réalisées au cours de l'année précédente. Elle doit être en fonction du chiffre d'affaires que le redevable est *présumé* devoir réaliser annuellement pendant la période du forfait. (Dans le même sens, réponse à M. Dezarnaulds, député; *J. O.* du 15 février 1925.)

En cas de désaccord entre les parties sur l'évaluation du chiffre à retenir, le différend peut être porté par le redevable devant la commission spéciale.

SECTION V

Le forfait est d'application large

Le forfait est d'application large. *Tout redevable de l'impôt qui réalise un chiffre de recettes inférieur au maximum prévu par la loi doit pouvoir en bénéficier.* Deux exceptions particulières sont toutefois apportées à ce principe : la première concerne *certaines catégories de redevables*, la seconde est relative à la *durée d'exploitation* de l'entreprise.

§ 1. — *Exceptions concernant certaines catégories de redevables.*

I. — Le cas-type est celui des *marchands de biens*. Le décret de codification du 27 décembre 1934 précise, dans son article 22, § 12, que le forfait ne leur est pas applicable. La question est donc nettement tranchée à l'heure actuelle, mais il n'en a pas été toujours ainsi.

Une circulaire de l'Enregistrement n° 19 du 23 juin 1926 précise « qu'en assujettissant tous les marchands de biens à un droit de communication fort étendu, et en imposant à ces mêmes personnes la *tenue de répertoires* faisant ressortir le montant exact de leur chiffre d'affaires taxable, l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 a implicitement abrogé, en ce qui concerne ces redevables, la faculté de demander leur admission au régime du forfait prévu par la loi du 16 avril 1924 ».

En effet, soutient-elle, « le but principal que s'est

proposé le législateur en instituant le régime du forfait a été de dispenser les redevables appelés à en bénéficier de la tenue des documents prévus à l'article 66 de la loi du 25 juin 1920, et de la production des justifications et relevés fixés aux paragraphes 1 et 2 de l'article 67 de ladite loi, ainsi que des obligations prévues par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 ». (Dans le même sens, réponse à M. Arnould, député; *J. O.* du 7 octobre 1927.)

Cette décision a été critiquée. Il ne semble pas que les motifs invoqués soient suffisants pour la justifier. On ne voit pas, en effet, pourquoi la tenue d'un répertoire, imposée aux marchands de biens, suffirait à leur faire refuser le bénéfice du forfait, alors que *de nombreuses lois imposent des mesures analogues à d'autres commerçants auxquels le bénéfice du forfait a toujours été reconnu*. Les hôteliers tiennent bien un livre de police, les brocanteurs un carnet d'achats, les bijoutiers un registre spécial, etc... Dans le même sens, un décret-loi du 23 octobre 1935 prévoit dans son article 6 l'obligation pour les fabricants et commerçants d'armes de tenir un registre spécial qui sert en particulier à contrôler le paiement d'une taxe de 10 % perçue par les soins du commerçant détaillant. Or, la lettre autographiée n° 2050 du 24 décembre 1935 ne leur conteste pas le bénéfice du forfait pour celles de leurs affaires qui restent assujetties au régime normal.

Il faut surtout critiquer la doctrine nettement contraire au principe de l'intangibilité du forfait qui fait l'objet de la réponse à M. Courtois, sénateur (*J. O.* du 3 juin 1932). « L'administration de l'Enregistrement

qui a admis un contribuable au régime du forfait peut se baser sur l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 pour décider que le régime du forfait n'est point applicable aux personnes et aux sociétés se livrant à des opérations d'intermédiaires pour l'achat et la vente d'immeubles et de fonds de commerce, et *elle est fondée dès lors à pratiquer un rappel pour les trois dernières années sans plus tenir aucun compte du forfait consenti et pratiqué pendant cette même période.* »

II. — Dans le même ordre d'idées, on a réglé d'une façon bien peu satisfaisante la situation des *bénéficiaires de la loi sur le crédit maritime*. L'arrêté ministériel du 2 janvier 1930, pris pour l'application de l'article 7 de la loi du 10 août 1929, astreint les vendeurs ou fournisseurs d'objets ou produits susceptibles d'être exonérés de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la tenue d'une comptabilité spéciale et la production d'attestation. Or, les redevables placés sous le régime forfaitaire sont dispensés de toute formalité. On en a conclu que le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 7 de la loi du 10 août 1929 se trouve ainsi *radicalement inconciliable avec la qualité de forfaitaire* et les intéressés se trouvent dans l'alternative, *ou de renoncer au forfait* pour revendiquer l'exonération, *ou de renoncer à l'exonération* pour conserver le forfait. (Lettre autographiée n° 1319 du 24 juillet 1930.) Il aurait été beaucoup plus logique de conserver le bénéfice du forfait à ces redevables, quitte à leur imposer l'obligation de tenir un registre spécial que le service aurait eu le droit de vérifier, comme cela a été fait plus récemment pour les armuriers.

III. — L'Administration estime également que le forfait est incompatible avec les dispositions de l'arrêté ministériel du 19 janvier 1935 relatif aux *ventes autres qu'au détail de denrées périssables*.

§ 2. — *Durée d'exploitation.*

Le caractère du forfait d'être d'application large était confirmé avant 1924 par le fait que *le forfait pouvait être accordé quelle que fût la durée de l'exploitation*. L'instruction du 9 juin 1923 dit notamment : « Lorsqu'un redevable n'aura exercé son commerce que pendant une partie de l'année précédente, le chiffre d'affaires qu'il aura réalisé sera augmenté d'une fraction égale au rapport existant entre le surplus de l'année et cette période.

Mais l'article 2, 1°, du décret du 9 novembre 1924 est venu transformer cette confirmation en *exception*. Il dispose en effet que le régime du forfait n'est applicable qu'aux redevables dont l'exploitation a une *durée d'un an au moins*.

L'instruction du 6 décembre 1924 précise, par ailleurs, que l'article 3 fixant uniformément au 1^{er} janvier le point de départ de la période de deux années prévue pour la durée du forfait, il en résulte que le redevable ne peut être admis au bénéfice du forfait que s'il a exercé son commerce au minimum pendant toute l'année précédente. En d'autres termes, l'expression « pendant un an au moins » veut dire *pendant une année civile complète*.

Il existe toutefois deux exceptions, l'une concer-

nant les industries saisonnières, l'autre les cessionnaires et successeurs d'entreprises.

I. — L'article 2, 1°, du décret du 9 novembre 1924 décide que la *période d'épreuve d'une année peut être réduite* par l'Administration en ce qui concerne les *industries saisonnières*. L'instruction du 6 décembre 1924 laisse aux directeurs le soin de s'inspirer des circonstances de fait, en précisant toutefois qu'il est conforme à l'esprit de la disposition contenue dans la loi d'exiger que l'industrie saisonnière ait été exploitée pendant une durée sensiblement égale à la durée d'exploitation pendant un an des entreprises similaires, ou, en d'autres termes, pendant une *campagne annuelle* entière.

II. — La deuxième exception est due à l'initiative de l'Administration. L'article 2 du décret du 9 novembre 1924, prévoyant que le forfait serait également applicable aux *cessionnaires ou successeurs* dont les conditions d'exploitation n'ont pas été sensiblement modifiées, l'Administration admet qu'en pareille hypothèse le forfait soit accordé, à condition que la *période d'exploitation par l'ancien et le nouveau propriétaires* ait eu une durée d'un an au moins.

CHAPITRE III

MODALITÉS DE FORFAIT

Antérieurement aux décrets-lois des 19 et 24 juillet 1934, le forfait présentait un cinquième caractère, celui d'être toujours obligatoire pour l'Administration et facultatif pour le redevable. A côté du *forfait facultatif* qui subsiste, ces décrets ont créé le *forfait obligatoire*, et les circulaires d'application ont même institué une troisième catégorie de forfait, le *forfait par simple tolérance*.

SECTION I

Le forfait facultatif

§ 1. — *Son évolution.*

Deux catégories de redevables peuvent bénéficier du forfait facultatif : les vendeurs de choses et les fournisseurs de services. Les *vendeurs de choses* sont les redevables qui font profession de fournir le logement ou de vendre des marchandises, denrées, fournitures et objets à emporter ou à consommer sur place. Les *fournisseurs de services* sont les intermédiaires, courtiers, commissionnaires, etc...

Le forfait, tel qu'il était créé par l'article 19 du décret du 24 juillet 1920, présentait le caractère par-

ticulièrement remarquable d'être entièrement *facultatif pour chacun des deux intéressés*, l'Administration aussi bien que le redevable. Le directeur départemental qui recevait une demande de forfait était entièrement libre de l'accepter ou de la refuser, et sa décision était sans appel. Elle ne pouvait être attaquée que par la voie générale des recours contre les actes administratifs, en cas d'excès de pouvoir ou de violation de la loi.

Le forfait ne pouvait être accordé qu'aux redevables qui faisaient un chiffre de recettes inférieur à 4.000 francs par mois, soit 48.000 francs par an, s'ils étaient vendeurs de choses, et 1.000 francs par mois, soit 12.000 francs par an, s'ils étaient fournisseurs de services.

La loi du 31 décembre 1931, article 28, dont les dispositions sont reproduites par l'article 13 de la loi du 30 mars 1923, rend le forfait *obligatoire pour l'Administration* qui, désormais, ne pourra plus en refuser le bénéfice. L'admission au forfait constitue un droit pour le redevable qui en fait la demande, et qui, d'après le chiffre d'affaires déclaré par lui pendant l'année précédente, se trouve dans les conditions requises par la loi. (Réponse à M. Girod, député; *J. O.* du 22 février 1922.)

D'autre part, les chiffres-limites de 48.000 francs et 12.000 francs sont portés à 120.000 francs et 30.000 francs.

La loi du 16 avril 1924 porte les chiffres-limites de 120.000 francs et 30.000 francs à 200.000 francs et 40.000 francs. Au cours de la discussion devant la Chambre, de nombreux parlementaires avaient même

demandé la *suppression* des chiffres-limites et proposé d'accorder à tous les commerçants le bénéfice du forfait. Le gouvernement s'y était opposé avec fermeté, soutenu par le Sénat. Les chiffres définitifs ne furent acceptés qu'après de nombreux marchandages.

Dans sa séance du 22 janvier 1924, la Chambre, saisie du rapport de M. Bokanowski, contrairement à l'avis du ministre et de la commission, accueillit un amendement ayant pour effet de porter respectivement les maxima de 120.000 francs à 300.000 francs et de 40.000 francs à 100.000 francs. Le Sénat, suivant son rapporteur, n'accepta que les maxima de 180.000 francs et 40.000 francs (séance du 9 avril 1924). La Chambre, malgré la tentative de conciliation du nouveau rapporteur général, M. Landry, qui proposait 240.000 francs et 60.000 francs, maintint sa position première (séance du 11 avril 1924). Le Sénat, lui, adopta la transaction proposée par son rapporteur général : 200.000 francs et 40.000 francs (séance du 12 avril 1924). Le même jour, la Chambre réduisait les maxima adoptés par elle à 240.000 francs et 60.000 francs, mais le Sénat maintenant les chiffres de 200.000 francs et 40.000 francs (séance du 13 avril 1924), la Chambre dut s'incliner le 14 avril 1924.

La campagne qui s'était fait jour contre les chiffres-limites avant la loi de 1924 devait continuer. On faisait remarquer que l'*indice des prix* de gros et de détail (base 100 en 1913) était passé de 459 et 380 au 16 avril 1924 à 635 et 592 en janvier 1927. Aussi, la commission des finances de la Chambre proposait-elle de porter de 200.000 francs à 300.000 francs le maximum en ce qui concerne les vendeurs de cho-

ses. Cette modification fut réalisée par l'article 58 de la loi du 26 mars 1927. Elle ne devait prendre effet que du 1^{er} janvier 1928. Le chiffre-limite de 40.000 francs pour les prestations de service n'était pas modifié.

L'article 8 du *décret du 24 juillet 1934* rend le forfait *obligatoire* pour les vendeurs de choses qui font moins de 60.000 francs par an.

Aussi, à l'heure actuelle, le forfait est-il facultatif pour :

1° *Les redevables se livrant à titre principal à la vente des marchandises ou objets autres que ceux soumis à la taxe unique et à la fourniture du logement, dont le chiffre d'affaires annuel, y compris les affaires pouvant être exonérées, dans l'ensemble de leurs établissements situés en France, se trouve supérieur à 60.000 francs, sans dépasser 300.000 francs;*

2° *Les redevables autres que ceux qui se livrent à la vente de marchandises ou objets ou à la fourniture du logement, dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 40.000 francs, y compris les affaires exonérées.*

§ 2. — Détermination du chiffre maximum.

Aux termes de l'article 1^{er} du décret du 9 novembre 1924, le chiffre d'affaires maximum prévu s'apprécie en tenant compte de l'ensemble des affaires d'un même redevable *dans tous ses établissements situés en France*, y compris, le cas échéant, celles qui, *exonérées* de l'impôt sur le chiffre d'affaires, sont cependant susceptibles d'être retenues pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, notam-

ment les ventes à l'exportation. (Réponse à M. Grinda, député; *J. O.* du 5 novembre 1924, et à M. Ollier, député; *J. O.* du 12 avril 1925.) Le chiffre d'affaires maximum pour un redevable reconnu artisan s'apprécie donc en ne tenant compte que des seules affaires qui, par leur nature, relèvent de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

La réglementation nouvelle a réalisé une *innovation* à cet égard, puisque sous le régime de l'article 13 de la loi du 30 mars 1923, modificatif de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920, on ne tenait compte, en vue de la détermination du chiffre d'affaires maximum du redevable, que des *affaires assujetties à l'impôt sur le chiffre d'affaires*. Cette innovation s'imposait en présence des termes de l'article 2, 3^e alinéa, de la loi du 16 avril 1924, desquels il résulte que le chiffre d'affaires qui sera utilisé pour le calcul du bénéfice cotisable à l'impôt cédulaire sera constitué par le montant du forfait fixé en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires auquel il sera ajouté, s'il y a lieu, une évaluation forfaitaire établie dans les mêmes conditions pour le montant des affaires exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Il a paru toutefois possible de négliger, pour les *débitants de tabac*, la vente des produits du monopole, et à la date du 8 octobre 1925 le ministre a décidé que les débitants de tabac exerçant en même temps un autre commerce (débit de boissons, épicerie, mercerie, etc...) pourraient être admis au bénéfice du forfait pour le paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, du moment que l'importance du chiffre afférent à ce commerce annexe ne dépasserait pas les maxima

fixés par la loi. Cette décision a reçu application à partir du 1^{er} janvier 1926. (Note de service n° 304 du 16 octobre 1925. Réponse à M. Rimbert, député; *J. O.* du 30 octobre 1925.)

Elle aboutit à négliger la part des recettes afférente à la vente des produits du monopole. Elle se justifie du fait que le nombre des débits de tabac est limité par l'Administration, mais surtout parce que les prix de vente des produits du monopole sont très élevés et que le montant des affaires s'appliquant à ces produits atteint fréquemment une importance considérable qui ne correspond nullement à celle de l'exploitation commerciale des intéressés.

Mais il ne saurait être question d'accorder le même régime à d'autres catégories de redevables vendant des produits exonérés, tels que les boulangers, chez lesquels le prix de vente du pain est réglementé. On en arriverait ainsi, dans la pratique, à accorder le bénéfice du forfait à certains industriels ou commerçants ne réalisant qu'un chiffre d'affaires taxable minime tout en possédant une exploitation considérable nécessitant la tenue d'une comptabilité régulière. Il ne faut pas oublier, en effet, que la loi du 16 avril 1924 a eu avant tout pour objet de simplifier les formalités fiscales imposées au *petit* commerce et à la *petite* industrie.

§ 3. — Détermination du maximum applicable.

Il reste maintenant à déterminer quel est celui des deux maxima prévus par la loi (300.000 francs et 40.000 francs) qu'il faut appliquer. Pour cela, il faut envisager deux cas : celui où le redevable ne fait *que*

des affaires de vente ou que des affaires de prestation de services, celui où il fait à la fois des affaires de vente et de prestation de services.

I. Le redevable ne fait que des affaires de vente ou que des affaires de prestation de services. — La détermination du maximum applicable découle alors de la nature des opérations accomplies. Il faut toutefois examiner plusieurs situations particulières.

Les *entrepreneurs de travaux* sont considérés comme vendeurs de choses lorsqu'ils fournissent généralement, outre la main-d'œuvre, la matière première qui entre à titre principal dans l'ouvrage qu'ils se sont chargés d'accomplir. Au contraire, ils sont considérés comme prestataires de services lorsqu'ils ne fournissent pas la matière première, ou fournissent seulement des accessoires. (Réponse à M. Métayer, député; *J. O.* du 6 août 1935.) Tel est le cas, par exemple, de l'entrepreneur de façonnage de vêtements qui se bornerait à fournir le fil et les boutons ou autres accessoires nécessaires à la confection du travail.

L'*imprimeur* sera considéré comme vendeur de choses s'il fournit habituellement le papier nécessaire à l'exécution des travaux qui lui sont confiés, et comme prestataire de services s'il se borne à effectuer des travaux d'impression. (Réponse à M. Penancier, sénateur; *J. O.* du 31 janvier 1925.)

Les *teinturiers* et *blanchisseurs*, dont l'opération de main-d'œuvre comporte l'emploi de produits destinés à modifier l'état de l'objet qui leur est remis par le client, font une prestation de services.

Il en est de même du *coiffeur* qui ne vend pas d'articles de parfumerie, toilette ou autres, même s'il uti-

lise des produits quelconques pour l'exécution des services qu'il rend à ses clients (frictions).

II. Le redevable fait à la fois des affaires de vente et de prestation de services. — Quand il y a pluralité d'opérations, la question de savoir quel est le commerce exercé par le redevable à titre principal doit être résolue de la façon suivante. Le législateur, en opposant les vendeurs qui réalisent un chiffre d'affaires de 300.000 francs aux autres redevables dont le chiffre d'affaires n'est que de 40.000 francs, a fourni un *terme de comparaison*. Il suffit de comparer d'un côté le rapport des ventes effectuées au maximum de 300.000 francs, de l'autre le rapport des services effectués au maximum de 40.000 francs. Le rapport le plus grand entraînera la décision. Un redevable a fait 125.000 francs d'affaires de vente et 20.000 francs

125.000

d'affaires de commission : le rapport $\frac{\quad}{300.000}$ est

20.000

inférieur au rapport $\frac{\quad}{40.000}$, le redevable est donc

considéré comme prestataire de services, et comme il fait plus de 40.000 francs au total il ne peut bénéficier du forfait. S'il faisait 200.000 francs et 20.000 francs,

200.000

le rapport $\frac{\quad}{300.000}$ étant supérieur au rapport

20.000

$\frac{\quad}{40.000}$, il serait considéré comme vendeur de choses

et son chiffre d'affaires total étant inférieur à 300.000, il pourrait bénéficier du forfait.

SECTION II

Le forfait obligatoire

Le forfait obligatoire a été institué par les décrets-lois des 19 et 24 juillet 1934, en vue de simplifier la tâche du service et de réduire au minimum les formalités imposées aux redevables de faible importance. Ces dispositions ont été prises pour remédier aux difficultés que rencontre l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires sur déclarations mensuelles à l'égard des entreprises dans lesquelles les obligations que comporte ce mode de perception s'avéraient particulièrement gênantes. (Réponse à M. V. Boret, sénateur; J. O. du 13 mars 1935.)

Le forfait obligatoire touche deux catégories de redevables.

1° Le décret du 19 juillet 1934 instituait de nouvelles taxes uniques. Dans son article 37, il crée le forfait obligatoire pour *les redevables, autres que ceux assujettis aux taxes uniques, se livrant à titre principal à la vente de produits soumis à la taxe unique, si le montant annuel des affaires taxables ne dépasse pas 300.000 francs.*

Le maximum de 300.000 francs s'apprécie en tenant compte des *seules affaires taxables*. Les affaires exonérées de l'impôt sont comptées avec celles qui sont couvertes par des taxes uniques. (Réponse à M. Edouard Daladier, député; J. O. du 12 avril 1935.)

Les articles 19 et 20 du décret du 19 juillet 1934 n'ont pas abrogé les taxes uniques sur les vins, cidres

et spiritueux, mais ont remplacé les anciennes modalités de perception par des nouvelles qui se confondent avec celles applicables en matière de droits de circulation et de consommation. Il y a donc lieu, pour l'application du régime du forfait, de considérer les ventes de vins et spiritueux effectuées par les débiteurs et détaillants comme des affaires couvertes par une taxe unique.

2° L'article 8 du décret du 24 juillet 1934 crée un deuxième forfait obligatoire pour tous les redevables autres que les assujettis aux taxes uniques, se livrant à titre principal à la vente de marchandises et objets autres que ceux soumis à la taxe unique, et à la fourniture du logement, dont le chiffre d'affaires annuel, y compris les affaires pouvant être exonérées dans l'ensemble de leurs établissements en France, est inférieur à 60.000 francs.

L'Administration a admis, à titre exceptionnel, que les loueurs de villas et d'appartements meublés, ainsi que les commerces saisonniers, soient exemptés du forfait obligatoire.

Les décrets des 19 et 24 juillet 1934 sont pris en vertu d'une loi du 6 juillet 1934 portant réforme fiscale dont l'article 10 est ainsi rédigé : « Les obligations et les formalités actuellement imposées aux contribuables et redevables des impôts, droits et taxes de toute nature seront simplifiées, notamment par le remaniement des régimes forfaitaires et la réduction corrélative des droits de vérification et de communication. » Si nous examinons les visas des deux décrets, nous constatons que le décret du 24 juillet 1934 se réfère bien à l'article 10 : « Vu la loi du 6 juillet 1934,

et notamment les articles 9, § 1, 10, 11 et 13, ainsi congus... » Quant au décret du 19 juillet 1934, il ne se réfère, lui, qu'aux articles 8 et 13 : « Vu les articles 8 et 13 de la loi du 6 juillet 1934, ainsi congus... » Aucune allusion à l'article 10. Cet oubli n'est d'ailleurs pas de nature à affecter la validité du décret.

SECTION III

Le forfait par simple tolérance

Ainsi qu'il résulte des termes « *redevables autres que les assujettis à la taxe unique* » qui figurent aux articles 37 du décret du 19 juillet 1934 et 8 du décret du 24 juillet 1934, *le forfait ne peut être accordé aux assujettis à une taxe unique.*

Ceci n'est que le rappel de la doctrine administrative suivie en la matière. Par exemple, « l'Administration est fondée à refuser le régime du forfait aux producteurs de corps gras assujettis à la taxe unique, car, ni la loi qui a institué ladite taxe, ni l'arrêté ministériel pris pour son exécution ne prévoient d'autre règlement de l'impôt que celui basé sur le montant effectif des affaires taxables ». (Réponse à M. Gruet, député; *J. O.* du 22^e juillet 1933.)

Mais l'application des taxes uniques a permis de constater qu'il existe un assez grand nombre de *détaillants* qui fabriquent accessoirement un ou plusieurs produits soumis à ces taxes. L'application stricte des règles tracées par les décrets de juillet 1934 conduirait à refuser à ces détaillants le bénéfice du forfait

et à exiger d'eux la tenue des comptes destinés à contrôler le paiement de la taxe unique, tant sur les produits de fabrication que sur ceux reçus en suspension des droits d'autres producteurs. Cette interprétation stricte irait à l'encontre du but de simplification poursuivi. Aussi l'Administration a-t-elle admis trois dérogations.

I. — *Les commerçants qui fabriquent accessoirement des produits soumis à une taxe unique, et ont ainsi la qualité de producteurs, peuvent se placer sous le régime du forfait pour l'ensemble de leurs affaires, qu'il s'agisse d'affaires restant sous le régime normal ou d'opérations donnant ouverture à exigibilité de la taxe unique.* Plusieurs conditions sont posées par la lettre autographiée n° 1886 du 13 octobre 1934.

1° Il faut que le *montant global* des affaires n'excède pas 300.000 francs par an, exonérés compris.

2° La fabrication des produits soumis à la taxe unique doit être *accessoire*, c'est-à-dire que la vente de ces produits ne doit pas excéder *le quart du chiffre total*.

3° Il faut enfin que les produits soumis à la taxe unique soient vendus *au détail*, ou, si des ventes en sont faites à d'autres détaillants, que celles-ci soient accessoires.

Le montant de l'impôt afférent aux produits soumis à la taxe unique est dégagé par application du taux de la taxe unique au montant présumé des affaires passibles de la taxe avec la réduction de 25 % (40 % pour la biscuiterie, le chocolat et les confiseries) prévue pour les producteurs alimentant des magasins de détail leur appartenant.

Cette déduction de 25 % ne s'applique pas aux

pharmaciens fabriquant des spécialités pharmaceutiques. En effet, la taxe unique propre à ces spécialités est basée sur une valeur fixe, à savoir le prix de vente au détail. Pour ces commerçants, la suspension de paiement de la taxe unique n'est pas prévue. Dès lors, les intéressés doivent recevoir libérées les spécialités qu'ils achètent à des confrères. Aussi le chiffre qui servira de base au forfait ne devra-t-il comprendre que les ventes de leurs propres spécialités.

Rien ne s'oppose à ce que le forfait soit accordé aux pharmaciens qui ne fabriquent pas eux-mêmes leurs spécialités, mais les font fabriquer pour leur compte par un laboratoire ou un façonnier.

Les pharmaciens qui préparent eux-mêmes leurs spécialités pour les vendre directement à leur clientèle, sans publicité et exclusivement au détail, ne sont pas assujettis à la taxe unique.

II. — La même lettre autographiée n° 1886 institue un deuxième forfait par simple tolérance au bénéfice des *petits producteurs soumis à la taxe unique, se livrant exclusivement à la vente de leur fabrication.*

Il faut pour cela :

1° Qu'ils vendent *au détail*, et accessoirement seulement à d'autres détaillants;

2° Qu'ils ne vendent que des *produits de leur fabrication*;

3° Que leur *chiffre annuel* de ventes ne dépasse pas 60.000 francs.

Ces redevables ont droit, comme dans le cas précédent, à la réduction de 25 % prévue pour les producteurs qui alimentent des magasins de détail leur appartenant.

III. — Un décret du 5 septembre 1935 institue une nouvelle taxe unique sur les *dérivés et sous-produits consommables du lait*, au taux de 2 %, payée par le détaillant sur son prix de vente. L'Administration a admis, par lettre autographiée n° 2011 du 13 septembre 1935, que cette nouvelle taxe unique ne soit pas un obstacle à l'octroi du forfait à ces redevables.

Cette disposition a été prise afin de ne rien changer aux habitudes des détaillants, d'autant plus que le montant des droits n'a pas varié, le taux d'imposition restant le même.

Pour tous les forfaits par simple tolérance, l'Administration a prescrit de faire *mention sur la notification* remise, après accord, au redevable, que le forfait est accordé par simple tolérance, et qu'il sera abrogé ou révisé de plein droit si l'intéressé modifie les conditions de son exploitation ou entreprend la fabrication de produits soumis à la taxe unique autres que ceux désignés sur la notification.

Le forfait par simple tolérance présente ce caractère particulier d'être *facultatif à la fois pour l'Administration et pour le redevable*. Il ne semble pas que celui-ci puisse intenter un recours devant la commission départementale si le forfait lui était refusé par l'Administration.

CHAPITRE IV

ÉTABLISSEMENT DE FORFAIT

Le montant du forfait est établi *par l'Administration* après entente avec le redevable. En cas de désaccord, l'évaluation est effectuée sur la demande du redevable *par une commission spéciale* instituée par l'article 5, 4^e alinéa, de la loi du 16 avril 1924.

SECTION I

Évaluation par l'Administration

Le montant du forfait est évalué par l'Administration au vu de la *demande* qui lui est présentée par le redevable. Deux *procédures* sont prévues pour l'instruction de la demande et la notification des décisions.

§ 1. — *Demande de forfait.*

L'*initiative* de l'évaluation originale appartient *au redevable*. Une demande doit toujours être établie par lui, même au cas de forfait obligatoire, le service se trouvant alors dans l'obligation de la provoquer. Ce n'est qu'au cas où le redevable refuserait de produire une demande que l'Administration pourrait évaluer directement le montant du forfait obligatoire, sous

réserve, naturellement, du recours des redevables devant la commission départementale.

I. Agent à qui doit être adressée la demande. — La demande doit être adressée au *directeur départemental* (art. 10 du décret du 9 novembre 1924). Toutefois, l'article 1^{er} du décret du 12 décembre 1928 décide que pour les redevables relevant de l'administration des Contributions Indirectes, la demande sera adressée au *chef de service local*.

II. Délai de production. — La demande de forfait doit être adressée, à peine de forclusion, *avant le 31 janvier* au plus tard. Mais il est bien entendu que le redevable qui n'aurait pas introduit de demande avant le 31 janvier ne serait forclos que pour une année. Il lui sera évidemment possible de formuler valablement une demande d'admission au cours du mois de janvier de l'année suivante. (Instruction n° 147 du 6 décembre 1924 et réponse à M. Lamoureux, député; *J. O.* du 3 décembre 1925.) D'ailleurs, l'Administration examine toujours avec la plus grande bienveillance les demandes tardives.

Sous le régime de la loi de 1920, *aucun délai* n'était prévu pour la production des demandes. Le dernier alinéa de l'article 13 de la loi du 30 mars 1923 avait décidé que la demande devait être formulée chaque année au plus tard à la date extrême à laquelle l'intéressé serait normalement tenu, à défaut d'une telle demande, d'acquitter l'impôt afférent aux affaires faites en janvier, c'est-à-dire *avant le dernier jour de février*. Pour faire la transition avec la réglementation actuelle, le délai allant jusqu'au 31 janvier a été

exceptionnellement *prolongé d'un mois* pour 1925 par une décision ministérielle du 9 février 1925.

III. Forme et contenu. — La demande est établie sur *papier libre*. Elle est *dispensée de timbre*. (Loi du 30 mars 1923.) Sous le régime de la loi du 25 juin 1920, la demande devait être établie sur timbre. (Instruction du 29 août 1920 et Réponse à M. Chapsal, sénateur; *J. O.* du 1^{er} mars 1922.)

La demande doit indiquer :

1^o Le *nom* et le *domicile* du redevable, la *désignation* et le *siège* de l'établissement unique ou principal, et, le cas échéant, la désignation et le siège des agences ou succursales;

2^o La *nature* de l'industrie, du commerce ou des affaires donnant ouverture à l'impôt;

3^o La *somme* à laquelle le redevable propose de fixer le chiffre annuel des affaires devant servir de base à l'établissement du forfait, en distinguant pour chaque nature de profession exercée (ventes et prestations de services) les affaires passibles du taux normal, les affaires exonérées, les affaires déjà couvertes par des taxes uniques, et, le cas échéant, les affaires soumises à la taxe unique si l'intéressé a la qualité de producteur.

La demande est *certifiée, datée et signée* par le redevable ou son mandataire spécial, suivant pouvoir régulier produit en même temps que la demande. (Article 4 du décret du 9 novembre 1924.)

L'instruction du 6 décembre 1924 prescrit au service de *ne pas rejeter de plano* la demande qui ne contiendrait pas toutes les indications requises. Il con-

viendrait de mettre l'intéressé en demeure de la compléter dans un délai qui lui serait fixé, et c'est dans le cas seulement où il ne serait pas satisfait à l'invitation ainsi adressée que le directeur informerait le redevable de l'impossibilité de donner suite à sa demande.

Le seul fait du dépôt de la demande n'exonère pas le redevable des obligations générales qui incombent à tout assujetti. Tant que cette demande n'a pas fait l'objet d'une décision d'admission, le redevable reste soumis au droit commun, notamment à l'obligation du paiement mensuel; les sommes ainsi versées par lui seront imputées, le cas échéant, sur le montant du forfait qui lui sera consenti.

§ 2. — *Procédures prévues
pour l'instruction de la demande et la notification
des décisions.*

Deux procédures sont suivies, l'une *générale*, l'autre *spéciale* à l'administration des Contributions Indirectes.

I. Procédure générale. — Elle est exposée en détail dans la circulaire n° 147 du 6 décembre 1924. C'est celle qui est encore suivie par les administrations de l'Enregistrement et des Douanes pour les redevables placés sous leur contrôle.

Le directeur examine la demande dont il est saisi en utilisant les renseignements qu'il a en sa possession ou qu'il fait recueillir par les agents placés sous ses ordres. Il s'assure auprès de son collègue des Contributions Directes que son évaluation est susceptible d'être admise par lui, aussi bien en ce qui touche les

affaires passibles de l'impôt que celles qui sont exonérées ou couvertes par des taxes uniques. Une instruction du 6 décembre 1927 viendra d'ailleurs préciser que le forfait ne pourra être consenti qu'après avis du service des Contributions Directes.

S'il existe des établissements exploités en dehors du département, le directeur provoquera les observations de son collègue du département du siège de la succursale envisagée. Celui-ci formulera son avis après s'être concerté avec son collègue des Contributions Directes.

Le directeur peut adopter *trois solutions*.

1° Il estime que *le redevable remplit les conditions* pour être admis au forfait, et que ses évaluations sont suffisantes. Il lui adresse alors une notification indiquant le chiffre forfaitaire des affaires servant de base au calcul de l'impôt, tel qu'il est établi sur la demande, et le montant global de la taxe à payer.

2° S'il estime que *le redevable ne remplit pas les conditions* pour être admis au forfait, le directeur notifie sa décision au redevable en lui faisant connaître les motifs de son opposition.

3° Le directeur estime que le redevable remplit les conditions pour être admis au bénéfice du forfait, mais que *les évaluations fournies dans sa demande sont insuffisantes*. Il notifie au redevable son refus de l'admettre au régime du forfait sur les bases indiquées dans la demande, et lui fait connaître les conditions auxquelles le bénéfice du forfait pourrait lui être accordé. Il l'avise en même temps qu'un délai de vingt jours à partir de la notification lui est accordé pour présenter ses observations ou pour renoncer au béné-

fice du forfait (sauf le cas de forfait obligatoire). Le redevable peut utiliser ce délai de vingt jours pour présenter de nouvelles observations écrites à la suite desquelles le directeur doit notifier une nouvelle décision. Le silence du redevable dans les vingt jours vaut acceptation tacite de sa part.

L'article 5 du décret du 9 novembre 1934 prévoyait que les *notifications* seraient faites *par lettre recommandée* avec avis de réception, en cas de rejet de la demande. Cette modalité a été généralisée par l'Administration. Toutefois, en 1924-1925, faute de crédit, l'Administration a envoyé ses agents sur place, chez les redevables. (Note des Contributions Indirectes n° 823 du 10 mars 1925.)

II. Procédure spéciale à l'administration des Contributions Indirectes. — Cette procédure spéciale résulte d'un décret du 12 décembre 1928 ajoutant un article 24 au décret du 9 novembre 1924. Elle était annoncée par la lettre autographiée n° 1111 du 26 novembre 1928 qui faisait remarquer que :

« 1° La nouvelle procédure comporte en somme la *substitution de la discussion verbale* entre le service local et le redevable à la *discussion écrite* au moyen de lettres recommandées entre le directeur et le redevable;

« 2° En fait, les dispositions nouvelles aboutissent à *supprimer*, pour l'Administration, l'*utilisation des lettres recommandées*, sauf en ce qui concerne la procédure prévue à l'égard de l'évaluation du forfait par les commissions spéciales (progrès dans la voie des simplifications). »

La conclusion des forfaits s'effectue par *discussion*

directe entre le redevable et le service local. Les agents des Contributions Indirectes ont, à ce moment, le droit de se faire représenter tous les documents comptables, et notamment les factures d'achat. (Question 1601, *J. O.* du 28 décembre 1928.) D'ailleurs, l'Administration a plusieurs fois attiré l'attention du service sur la nécessité de procéder à une *vérification approfondie*, à l'aide de la comptabilité et des factures, notamment, du chiffre d'affaires des redevables à admettre au régime du forfait, et de ne négliger aucun moyen d'investigation extérieure (recherches dans les gares et les bureaux d'octroi, recoupements dans la comptabilité des négociants en gros fournisseurs des intéressés, etc...) de nature à fournir des éléments d'appréciation de leur chiffre d'affaires. (Notamment, circulaire n° 606 du 26 juillet 1934.)

Si un accord intervient, cet accord est constaté dans un *acte établi en double expédition*, sur une formule administrative qui porte le numéro 365 dans la série des imprimés. Il est signé par le redevable ou son mandataire et par le chef de service local. La signature du redevable ou de son mandataire doit toujours être précédée de la mention : « Lu et approuvé », écrite de sa main. (Lettre autographiée n° 1589 du 24 octobre 1932.)

L'accord ne devient définitif qu'après *approbation du directeur*. Cette approbation est donnée sur les deux exemples de l'acte, dont l'un est remis par le service local au redevable contre accusé de réception, et l'autre est conservé au dossier de l'intéressé.

Mais cette autorisation ne doit être donnée qu'après *avis du service des Contributions Directes*. A cet égard,

et pour répondre au désir exprimé par l'Inspection Générale des Finances, les directeurs doivent, avant de prendre une décision, communiquer à leurs collègues de l'administration des Contributions Directes, non les termes de l'accord provisoire intervenu pour chaque redevable, mais *la demande même* du redevable. Cette demande ne doit comporter ni observations ni avis des chefs de service locaux et, *a fortiori*, du directeur. (Lettre autographiée n° 1111 du 26 novembre 1928.)

Ces instructions ne s'appliquent qu'au cas de conclusion du forfait, mais lors du *renouvellement*, et si une demande nouvelle n'est pas établie, il y a lieu de ne communiquer que l'accord n° 365 lui-même.

Nous remarquerons que l'avis des Contributions Directes n'a pas besoin d'être *conforme*. Il y a une raison à cela, c'est que le service des Contributions Directes n'est pas lié par les bases du forfait adopté pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires lorsqu'il est amené à faire état du chiffre d'affaires pour évaluer le bénéfice réalisé par un redevable. (Réponse à M. Durand, député; *J. O.* du 24 juin 1931, et à M. Pernot, député; *J. O.* du 17 juillet 1931.) De plus, l'existence d'un forfait conclu pour le paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires ne met pas obstacle à l'exercice du droit de répétition en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. (Réponse à M. Néron, sénateur; *J. O.* du 15 janvier 1932.)

Si le directeur estime que l'évaluation du chiffre d'affaires est *insuffisante*, il en avise le service local et lui fait connaître les conditions auxquelles le forfait peut être accordé. Ces propositions sont notifiées par

le service à l'intéressé, et, s'il les accepte, l'accord primitivement intervenu est modifié en conséquence et renvoyé au directeur aux fins de signature.

Si le directeur estime que *le redevable ne remplit pas les conditions* requises pour être admis au bénéfice du forfait, il notifie sa décision au redevable par l'intermédiaire du service, en faisant connaître les motifs du rejet.

Comme dans la procédure générale, *le silence du redevable vaut acceptation tacite*. Mais le redevable peut, dans ce délai, refuser le forfait (sauf le cas de forfait obligatoire), ou présenter des observations écrites, ou introduire un recours devant la commission spéciale. En fait, l'Administration n'applique pas strictement ce délai dans les cas où, par suite de force majeure, la bonne foi des redevables ne peut être mise en doute quant à l'impossibilité de présenter leurs observations dans le délai de vingt jours.

Quand la décision est devenue définitive par l'expiration du délai de vingt jours, elle est *notifiée* par le directeur à ses collègues des départements où sont situées les agences ou succursales, ainsi qu'au directeur des Contributions Directes.

La décision du directeur est toujours nécessaire. Aussi le Conseil d'Etat a-t-il pu décider, par un arrêt du 3 juin 1932¹, que le fait qu'un contribuable a été, *par suite d'une erreur*, imposé pendant un trimestre d'après le régime forfaitaire, n'est pas de nature, *en l'absence d'une décision régulière* prise conformément à la procédure instituée par l'article 5 de la loi du 16 avril 1924, à conférer audit redevable le bénéfice du forfait.

SECTION II

Évaluation par la commission spéciale

Si un désaccord s'élève entre l'Administration et le redevable, désaccord constaté par le rejet de la demande, *le contribuable peut porter le litige devant une commission spéciale* prévue par les 4^e, 5^e et 6^e alinéas de l'article 5 de la loi du 16 avril 1924. Cette commission jouit, dans ses décisions d'une entière indépendance vis-à-vis de l'Administration. Il nous faut examiner sa *composition*, la *procédure* qui est suivie devant elle, les *effets de sa décision*.

§ 1. — *Composition de la commission spéciale.*

La commission se compose d'un *président*, de trois *agents de l'Administration*, de trois *contribuables* et d'un *secrétaire*. (4^e alinéa de l'article 5 de la loi du 16 avril 1924.) Elle siège à la direction départementale des Contributions Indirectes, et, en cas d'impossibilité, dans un local désigné par le préfet. Pour le département de la Seine, son siège est à l'Hôtel des Finances, 9, place Saint-Sulpice.

I. Président. — Le président de la commission est un *conseiller de préfecture* désigné par le préfet. Dans les départements où, par suite de la mise en vigueur du décret-loi du 6 septembre 1926, ne siège pas de conseil de préfecture interdépartemental, les attributions exercées antérieurement, à titre individuel, par les conseillers de préfecture sont dévolues par arrêté

du préfet à d'autres fonctionnaires placés sous ses ordres. Tel est le cas de la commission spéciale du forfait, dont la présidence dans ces départements est en fait attribuée ordinairement au *secrétaire général de la préfecture*, ce fonctionnaire paraissant le plus qualifié pour exercer cette charge avec autorité et compétence. (Lettre autographiée n° 1589 du 24 octobre 1932.)

II. Agents de l'Administration. — La commission comprend trois chefs de services financiers désignés par le ministre des Finances, ou leurs délégués. Ce sont les trois *directeurs des Contributions Directes, des Contributions Indirectes et de l'Enregistrement*. Toutefois, lorsque le redevable dépend du service des *Douanes*, le moins élevé ou le moins ancien en grade des directeurs de l'Enregistrement ou des Contributions Indirectes délègue ses pouvoirs à son collègue des Douanes ou au représentant de celui-ci. Dans le département de la Corse, où il n'y a pas de direction des Contributions Indirectes, la commission est composée des directeurs des Contributions Directes, des Douanes et de l'Enregistrement.

III. Contribuables. — Trois représentants des contribuables font également partie de la commission. Ils sont désignés pour cinq ans, à la demande du ministre du Commerce, par la ou les *chambres de commerce*, ainsi que les membres suppléants, appelés successivement dans l'ordre de leur désignation à remplacer les membres titulaires démissionnaires, décédés ou empêchés. La désignation est faite par les présidents des chambres de commerce, sur l'initiative de la chambre siégeant au chef-lieu, ou, à défaut, du prési-

dent de la chambre siégeant dans la ville la plus peuplée. Au cas où, dans un délai de quinze jours à dater de la demande du ministre, les délégués n'auraient pas été ainsi désignés, le ministre lui-même fait la désignation.

Dans deux cas déterminés, ces membres sont *remplacés* par d'autres délégués élus pour un an seulement.

1° Si l'affaire concerne *les syndicats ou les coopératives agricoles*, c'est alors le président de la chambre départementale d'agriculture qui désigne, à la demande du ministre de l'Agriculture, six membres choisis parmi les représentants des syndicats et des coopératives agricoles du département.

2° Un décret du 18 décembre 1934 prévoit que, dans le cas de désaccord avec un redevable inscrit au registre spécial des *artisans* prévu par la loi du 17 mars 1934, les représentants de commerce seront représentés par trois représentants des artisans du département, désignés au début de chaque année, ainsi que leurs suppléants, par les chambres de métiers et à leur défaut par le ministre du Travail.

L'Administration notifie la liste des membres désignés pour faire partie de la commission spéciale, et cette liste est publiée au *Bulletin des actes administratifs* du département.

Pour le *renouvellement* des pouvoirs de ces membres, l'Administration estime qu'il y a lieu de suivre la procédure expéditive adoptée pour les commissions départementales chargées d'effectuer le classement des établissements de première et deuxième catégories, aujourd'hui disparues.

Les directeurs devront, d'une part, demander au président de la chambre de commerce et au président de la chambre d'agriculture d'adresser, par l'intermédiaire du préfet, leurs propositions respectives au ministre du Commerce et au ministre de l'Agriculture, en vue de la désignation des membres de la commission, et, d'autre part, se rapprocher du préfet en vue de faire désigner le président de la commission. (Lettre autographiée n° 1589 du 24 octobre 1932.)

Cette procédure simplifiée semble bien applicable à la désignation des délégués des artisans.

IV. **Secrétaire.** — Les fonctions de secrétaire sont remplies par des *agents des administrations financières* chargées du recouvrement de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Leur désignation est faite, avec l'agrément du président, par chacun des services intéressés. Le secrétaire a voix consultative.

§ 2. — *Procédure.*

La procédure devant la commission départementale est mise en marche par une *demande* du redevable dont l'*examen* donne lieu à une *décision* de la commission, *notifiée* par le secrétaire aux intéressés.

I. **Demande introductive d'instance.** — La commission spéciale ne peut être saisie *directement* d'une demande de forfait. Elle constitue une sorte de juridiction à laquelle ne peuvent être soumis que les *différends* intervenus entre l'Administration et les redevables. C'est *au redevable* qu'il appartient de formuler la demande introductive l'Administration étant sans qualité pour le faire.

La demande doit être formulée *dans les vingt jours* de la notification de la décision par le directeur.

Elle est établie *sur papier non timbré*, et contient les *nom, profession et domicile* du redevable. Elle énonce les *moyens* de celui-ci et indique s'il entend fournir des *explications orales*. Le cas échéant, elle mentionne le nom de son mandataire qui ne peut être qu'un commerçant patenté de la même profession, ou, si l'affaire concerne une association agricole, un membre du bureau d'un syndicat ou d'une coopérative agricole, ou enfin, et en toute hypothèse, un officier ministériel ou un avocat inscrit à un barreau. La limitation ainsi apportée dans le choix d'un mandataire s'explique par le désir de soustraire les commissions spéciales à l'action, considérée comme néfaste, des agents d'affaires.

La demande peut, soit être déposée au secrétariat, soit y être adressée par lettre recommandée. Elle est inscrite sur un *registre d'ordre*. Il en est délivré *récépissé*, ce récépissé devant être envoyé par lettre recommandée si la demande est parvenue par la poste.

A l'appui de sa demande, le redevable peut déposer ou adresser dans la quinzaine au secrétariat de la commission un *mémoire ampliatif* sur papier non timbré.

II. Examen de la demande. — Le secrétaire doit *informer* le directeur du siège de l'établissement unique ou principal *du pourvoi* introduit contre sa décision.

Par ailleurs, la lettre autographiée n° 2055 du 29 janvier 1935 précise qu'en cas de recours formé par le redevable, il convient d'aviser celui-ci au moins dix jours à l'avance de la réunion de la commission,

et de l'inviter à présenter ses observations orales en séance, ou à faire parvenir ses observations écrites, ainsi que les justifications qu'il entend fournir à la commission à l'appui de ces observations.

Les membres de la commission se réunissent sur la convocation du président. Il est dressé procès-verbal de chaque séance et tenu un registre des décisions. En cas d'empêchement, le président est remplacé par le plus ancien des chefs de service présents. Pour chaque affaire un *rapporteur* est désigné par le président. Si la demande en a été faite, la commission entend le redevable dans ses explications. Il peut se faire assister par une personne de son choix, et en particulier par son comptable ou son expert-comptable. S'il se fait représenter par un mandataire, il doit lui donner un pouvoir spécial.

La commission peut se faire communiquer par le redevable, ainsi que par les administrations compétentes, tous renseignements et justifications qui lui paraîtront nécessaires pour déterminer le montant du forfait.

III. Décision. — Les décisions sont prises à la *majorité* des voix. En cas de partage, la voix du président est prépondérante. La présence de quatre membres au moins est nécessaire à la validité des décisions.

La décision mentionne les noms des membres ayant délibéré, les noms, prénoms et qualités des parties, leurs conclusions, et le visa des pièces principales. Elle est signée par le président, le rapporteur et le secrétaire.

Si la commission estime que *le redevable ne remplit pas les conditions* requises pour être admis au régime

du forfait, elle rejette la demande par une décision *motivée*.

Si elle estime, au contraire, que *les conditions sont remplies*, sa décision fixe, pour chaque nature de profession (ventes et services) : 1° les affaires passibles de la taxe au taux normal, les affaires exonérées, les affaires déjà couvertes par des taxes uniques; 2° le montant total de l'impôt à payer.

La *nécessité de motiver la décision n'est pas prévue dans ce cas*, alors même que le chiffre d'affaires retenu serait supérieur à celui qu'indiquait le redevable sur sa demande. Mais il semble bien que la décision non motivée serait susceptible d'être attaquée pour excès de pouvoir devant le Conseil d'Etat comme entachée d'un vice de forme. Ces commissions spéciales semblent en effet devoir être considérées comme de véritables juridictions devant lesquelles doivent être observées toutes les règles générales de procédure dont l'application n'a pas été écartée par une disposition formelle. C'est d'ailleurs la doctrine adoptée par le Conseil d'Etat à l'égard de commissions analogues (bénéfices de guerre, commissions de classement des établissements de luxe, etc...).

La décision de la commission est *sans appel*. Elle est pourtant susceptible d'un *recours général* devant le Conseil d'Etat pour excès de pouvoir ou violation de la loi.

IV. Notification. — Une ampliation de la décision signée par le secrétaire est notifiée *au redevable* par lettre recommandée avec accusé de réception.

Cette décision est également portée à la connaissance du *directeur* avec indication de la date de la

notification faite au redevable et de sa réception, cette dernière date constituant le point de départ du délai de vingt jours accordé au redevable pour déclarer qu'il entend renoncer au bénéfice du forfait.

Mention sommaire de ces formalités est faite par le secrétaire en marge de chaque décision.

Lorsque la décision est devenue définitive ou a été rejetée, le directeur en avise son collègue des Contributions Directes et, le cas échéant, les directeurs départementaux du lieu des agences ou succursales.

Les *frais de notification* sont à la charge de l'administration compétente pour le recouvrement de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

§ 3. — *Effets de la décision.*

La décision est *toujours obligatoire pour l'Administration*. Elle est également obligatoire pour le redevable au cas de forfait obligatoire.

Si le forfait est facultatif, *le redevable peut rejeter* par lettre recommandée, dans les vingt jours de sa réception, la décision de la commission départementale. Il se retrouve, dès lors, placé sous le régime de droit commun. Les effets de la renonciation sont irrévocables, et il ne peut plus la rétracter en cours d'année. Il semblerait toutefois plus conforme aux règles du droit que la dénonciation ne puisse être considérée comme irrévocable qu'après qu'un acte en aurait été donné au redevable, comme d'ailleurs au cas où la renonciation serait formée par le redevable à la suite de la décision du directeur.

CHAPITRE V

EXÉCUTION DU FORFAIT

Le forfait établi fait loi entre les parties et règle leurs rapports futurs pour les deux années de sa durée. Le redevable se trouve dans l'obligation *de payer* une somme fixe à échéances déterminées. Ce paiement *couvre les affaires réalisées* par lui, et le *dispense de certaines obligations*.

SECTION I

Païement du forfait

Le forfait se paie *par quart*, tous les trimestres, à chacun des mois d'avril, juillet, octobre et janvier, et toujours à *terme échu*.

Cependant, les redevables admis au régime forfaitaire peuvent verser *en une seule fois* le montant annuel de l'impôt, mais à condition de le faire lors de la première échéance. Le terme est en effet une faveur à laquelle on a toujours la faculté de renoncer. (Réponse à M. Pouzin, député; *J. O.* du 1^{er} avril 1924.)

Le redevable doit payer au bureau du receveur du lieu où se trouve son exploitation principale le montant total de son échéance trimestrielle. Le chiffre fixé par le forfait s'applique, en effet, à la totalité des

affaires réalisées par un même redevable dans son exploitation principale mais aussi dans ses autres établissements et succursales.

Le contribuable devra acquitter dans les vingt jours de la réception de la décision prononçant l'admission au forfait les sommes qui pourraient être déjà exigibles.

Si des sommes ont déjà été payées au titre de l'année pour laquelle le forfait est accordé, ces sommes sont imputées sur le montant du forfait.

Il faut faire une place à part aux deux cas particuliers de *cessation de commerce* et d'*industries saisonnières*.

I. Cessation de commerce. — Le redevable qui cesse son commerce ne doit le forfait que jusqu'au jour de la cessation, l'impôt étant calculé *suivant le nombre exact de jours d'exploitation*. L'Administration y voit une exception à la règle de l'immutabilité. Il ne semble pas qu'il en soit ainsi, puisque le forfait est basé sur l'estimation des ventes réalisées ou du prix des services rendus, et que, dès le moment où il y a cessation, il n'y aura plus ni ventes ni prestations de services.

Si le fonds est repris par un successeur, c'est au successeur qu'il appartient de régler l'échéance en cours, mais le prédécesseur reste tenu de la part afférente au temps pendant lequel il a exploité, si le forfait n'est pas acquitté par le cessionnaire à l'échéance. Il doit alors régler sa dette dans les dix jours qui suivent les délais normaux d'exigibilité.

II. Industries saisonnières. — Le forfait se paie également par quart pour les industries saisonnières.

(Réponse à M. Barabant, député; *J. O.* 1924, page 3210.) L'Administration a précisé son point de vue au cas où ces commerçants viendraient à *cesser définitivement* leur commerce en cours de forfait par une note de service n° 4523 du 3 juillet 1925.

A s'en tenir aux termes de l'article 21 du décret du 9 novembre 1924, les industries saisonnières devraient, dans le cas de cessation en cours d'année, être soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires d'après la fraction du forfait annuel correspondant à la période comprise entre le 1^{er} janvier et la date de la cessation, quelle qu'ait été la durée effective de l'exploitation au cours de cette période.

Cette solution paraît toutefois susceptible d'entraîner de sérieux inconvénients en ce qui concerne les industries qui ne sont exploitées que pendant une partie de l'année. Ces industries pourraient, en effet, se trouver assujetties à l'impôt bien qu'elles n'aient pas été exploitées en fait pendant l'année envisagée, si la cessation intervenait avant la reprise de leurs opérations. Par contre, elles se trouveraient bénéficier d'une atténuation d'impôt si la cessation n'avait lieu qu'après la clôture annuelle de ces mêmes opérations.

Afin de proportionner plus exactement l'impôt aux opérations effectuées, l'Administration estime que, dans le cas d'industries saisonnières cessant d'être exercées au cours de la période pour laquelle a été fixé le forfait, il conviendrait de faire état de la fraction dudit forfait correspondant non pas à la période comprise entre le 1^{er} janvier et la date de cessation, mais à celle écoulée depuis l'époque de la reprise des travaux jusqu'à la cessation, le forfait étant considéré,

dans cette hypothèse, comme s'appliquant seulement à la période pendant laquelle l'industrie est habituellement exploitée.

Il est d'ailleurs bien entendu que cette dérogation à la règle tracée par l'article 21 du décret du 9 novembre 1924 devra être limitée aux industries saisonnières. Les industries qui comportent des périodes de *morte-saison*, mais qui sont néanmoins exploitées pendant toute l'année, devraient, par suite, dans le cas de cessation, être soumises à l'impôt dans les conditions applicables à la généralité des redevables.

La solution en ce qui concerne les industries saisonnières est équitable dans son esprit. En droit elle semble devoir être repoussée. Les termes de l'article 21 du décret du 9 novembre 1924 sont, en effet, *formels et ne prévoient aucune exception*.

SECTION II

Affaires couvertes par le forfait

A l'expiration du forfait, et si celui-ci n'est pas renouvelé, le redevable rentre dans le droit commun et doit payer l'impôt sur les affaires effectivement et définitivement réalisées par lui depuis la date d'expiration du forfait.

La doctrine administrative estime que le forfait ne couvre que les *encaissements* réalisés pendant sa durée. Ainsi les entrepreneurs de services publics doivent payer le chiffre d'affaires sur les encaissements réalisés par eux sur des affaires qu'ils ont traitées alors qu'ils étaient encore sous le régime du forfait.

(Réponse à M. Ernest Flandin, député; *J. O.* du 8 mars 1927.)

Cette solution prête à deux critiques :

1° Elle apparaît trop rigoureuse pour les entreprises qui sont obligées de *consentir de longs crédits*. C'est le cas en particulier des entrepreneurs de services publics qui ne peuvent pas toujours exiger de leurs clients le paiement à dates fixes. Cette objection semble peser de tout son poids lorsqu'il s'agit de paiements par des personnes morales publiques retardés pour défaut de crédit ou pour tout autre motif. Aussi, l'Administration a-t-elle admis que l'impôt ne soit pas réclamé à des entrepreneurs sur le montant des travaux exécutés par eux pour le compte de l'Etat, des départements et des communes pendant la période couverte par le forfait lorsque le paiement, uniquement différé *par suite du manque de crédits*, n'a été effectué qu'après l'expiration de la période forfaitaire. (Réponse à M. Marcombes, député; *J. O.* du 23 mai 1930.)

2° Les redevables ayant la faculté de payer le chiffre d'affaires sous le régime de droit commun, aussi bien d'après leurs encaissements que d'après leurs débits, il semble tout à fait anormal que le forfait ne couvre que les encaissements effectués pendant sa durée si le redevable était soumis avant son admission au régime du paiement suivant les *débits*. Il semblerait plus équitable de suivre dans chaque cas les méthodes adoptées par le contribuable antérieurement à l'obtention du forfait.

La réponse à M. Flandin semblerait même fournir un argument à cette thèse. Elle précise en effet que

le forfait ne couvre que les encaissements effectués pendant sa durée, et elle en donne la raison, « étant donné que les forfaits conclus (dans le cas envisagé) ont été basés sur *l'évaluation des paiements* que les intéressés étaient susceptibles d'encaisser au cours des deux années en cause ». *A contrario*, si le forfait avait été établi sur le *montant des débits*, le forfait couvrirait toutes les affaires traitées pendant sa durée, quelle que soit par la suite la date des paiements.

Toutefois, l'Administration soutient fermement que *le forfait ne couvre que les encaissements réalisés pendant sa durée*, comme il ressort de plusieurs réponses ministérielles plus récentes.

« Les forfaits sont établis sur l'évaluation des *paiements* que les redevables sont susceptibles de recevoir au cours de la période forfaitaire, et ne peuvent, dès lors, couvrir que les encaissements réalisés pendant cette période. Il s'ensuit que l'Administration est en droit de réclamer à un commerçant le paiement de la taxe sur les encaissements qu'il effectue à partir du 1^{er} janvier lorsque, précédemment au forfait, il cesse de l'être à cette date, et bien que certains de ses encaissements proviennent d'affaires débitées, mais non encaissées avant le 1^{er} janvier. » (Question n° 8309, *J. O.* du 24 mai 1929, et Réponses à M. Betoulle, sénateur, *J. O.* du 21 décembre 1927; à M. Chaubin-Servinière, député, *J. O.* du 28 décembre 1928; à M. de Monicault, député, *J. O.* du 10 septembre 1929, et à M. Gignoux, député, *J. O.* du 21 mai 1931.)

Quel que soit le régime de liquidation de l'impôt sous lequel ils se replacent, débits ou encaissements,

lorsqu'ils reviennent au paiement sur déclarations mensuelles, les redevables doivent, jusqu'à extinction, comprendre dans leurs déclarations tous les paiements reçus à compter du 1^{er} janvier de l'année pour laquelle ils ont cessé de bénéficier du régime forfaitaire, à quelque époque de la période forfaitaire qu'aient été conclues les affaires se rapportant à ces encaissements. (Réponses à M. J. Taurines, sénateur, *J. O.* du 15 novembre 1933; à M. Jean Payra, député, *J. O.* du 9 mai 1934, et à M. de Monicault, député, *J. O.* du 6 juillet 1929 et du 30 décembre 1929.)

D'où il faut conclure que lors de l'établissement des forfaits, *le chiffre des affaires doit être évalué d'après le montant présumé des encaissements, et non d'après celui des débits*, même si le redevable acquitte l'impôt d'après les débits. Ce chiffre des débits ne pourra être retenu que comme élément d'appréciation.

SECTION III

Dispenses résultant du Forfait

Aux termes de l'article 5, deuxième alinéa, de la loi du 16 avril 1924, les redevables admis au régime du forfait sont dispensés « de la *tenue* des documents prévus à l'article 66 de la loi du 25 juin 1920, de la *production* des justifications et relevés fixés aux paragraphes 1 et 2 de l'article 67 de la même loi, ainsi que des *obligations* prévues par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 ». Les dispenses prévues par l'article 5 sont donc au nombre de trois.

§ 1. — *Dispense de la tenue des documents prévus à l'article 66 de la loi du 25 juin 1920.*

En vue d'assurer l'exact paiement de l'impôt, la loi impose aux redevables l'obligation d'établir leur chiffre d'affaires et d'en justifier.

A cet effet, l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 dispose que toute personne redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires devra, si elle tient habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, avoir un *livre spécial* sur lequel elle inscrit ses opérations.

En outre, aux termes du dernier alinéa de l'article 66, le livre spécial ou la comptabilité en tenant lieu, ainsi que les pièces justificatives des opérations effectuées par les redevables, notamment les factures d'achat devront être *conservées pendant un délai de trois ans*. (Instruction n° 3632.)

Les redevables admis au forfait se trouvent formellement dispensés de ces obligations (deuxième alinéa de l'article 5 de la loi du 16 avril 1924). Cette dispense ne s'applique *qu'à la période du forfait*. Toutefois l'Administration demande à ses agents de s'abstenir d'exiger la représentation des pièces justificatives et des documents comptables concernant la période antérieure à celle de l'admission au forfait. Cette représentation ne serait exigée que s'il y avait de sérieux motifs de penser que les relevés déposés pour la dite période antérieure sont entachés d'erreurs ou d'omissions. (Réponses à MM. Bouveri et Renaud, députés, *J. O.* du 20 juillet 1924.)

La dispense prévue par l'article 5 de la loi du

16 avril 1924 *doit s'interpréter strictement* comme ne s'appliquant qu'aux documents et pièces justificatives prévus par l'article 66 de la loi du 25 juin 1920. L'admission au forfait ne dispense pas de la tenue de ce qu'on appelle, d'un terme général, les *livres de police* (hôteliers, brocanteurs, armuriers), c'est ainsi que le redevable admis au forfait ne se trouve pas, de ce chef, dispensé de la tenue du registre des réparations et des ventes imposé aux horlogers et bijoutiers par les articles 74 à 76 de la loi du 19 brumaire an VI.

§ 2. — *Dispense de la production de la comptabilité des pièces justificatives et des relevés.*

L'article 5 de la loi du 16 avril 1924 dispense également les redevables des deux obligations suivantes prévues à l'article 67 de la loi du 25 juin 1920 :

1° *Déclarer chaque mois* leur chiffre d'affaires du mois précédent, et acquitter l'impôt y afférent;

2° *Communiquer* aux agents de l'Administration *toutes justifications* nécessaires à la fixation de leur chiffre d'affaires.

En conséquence, un commerçant qui a passé un forfait ne peut être tenu à présenter sa comptabilité au service, sous prétexte qu'il aurait fait un chiffre d'affaires supérieur au montant du forfait. l'Administration étant liée au même titre que l'intéressé par le contrat intervenu entre eux. (Réponse à M. Brigault, député, *J. O.* du 28 avril 1927.)

Un contribuable peut d'une manière générale se prévaloir de son forfait pour refuser tout contrôle

de son chiffre d'affaires pour les années du forfait. (Réponse à M. Xavier Vallat, député, *J. O.* du 29 mai 1931.)

Sous le régime de la loi du 30 mars 1923, le contribuable admis au bénéfice du forfait se trouvait bien également dispensé de l'obligation de fournir à *toute réquisition*, les justifications nécessaires pour justifier son chiffre d'affaires exact. Mais l'Administration se fondant sur l'obligation pour lui de déclarer ce chiffre en fin d'année, estimait avoir le droit de demander à ce moment-là, pour contrôler la déclaration du redevable, les justifications qu'elle n'avait pas le pouvoir d'exiger en cours d'année. Le seul avantage qui en résultait pour le contribuable était de n'avoir à se soumettre à la communication du registre et des pièces justificatives *qu'une fois par an, et en fin d'année*.

§ 3. — *Dispense des obligations prévues par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.*

Cet article est ainsi rédigé : « Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt, et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an, est tenu de représenter, à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le Titre II du Code de commerce, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses. »

Les redevables admis au régime du forfait sont

dispensés des obligations prévues par l'article 32. C'est pourquoi un inspecteur des Contributions Directes n'est pas fondé à exiger d'eux la représentation de leurs livres de comptabilité pour procéder à une vérification. (Réponse à M. Besnard Ferron, député, *J. O.* du 25 juin 1930.)

Mais l'Administration n'en conserve pas moins tous ses *droits d'investigation extérieure*. Elle pourra donc procéder à des recherches dans les gares, les octrois, la comptabilité des fournisseurs, etc... Le rapport de M. Bokanowski dit en propres termes : « Si le contrôle du fisc ne pénètre pas chez lui, le détaillant qui bénéficiera du forfait n'échappera pas, de ce fait, à tout regard de l'Administration: il restera soumis à une surveillance qui, tout en restant extérieure, pourra conserver une efficacité suffisante pour empêcher la fraude ou la dissimulation. »

Il faut en tirer cette conséquence, que n'a pas envisagé le législateur, qu'il y a une différence énorme entre le droit et le fait, si le forfaitaire peut se dispenser *en droit*, de la tenue d'une comptabilité, il se trouverait *en fait*, devant une situation dangereuse s'il ne pouvait baser ses affirmations devant la commission paritaire sur une comptabilité régulière, appuyée de toutes justifications utiles.

CHAPITRE VI

DURÉE DU FORFAIT

Le forfait est établi pour *deux ans*. Il se renouvelle pour un an, par tacite reconduction, à l'expiration de ces deux années, sauf faculté de *dénonciation*. Toutefois une *révision spéciale en cas de commerce d'objets de luxe* était prévue tous les six mois par la loi du 16 avril 1924, et a subsisté jusqu'à la suppression, en juillet 1934, des taux majorés applicables aux affaires de luxe.

SECTION I

Dénonciation du forfait

Le forfait peut être dénoncé dans les *deux derniers mois* de la deuxième année de la période initiale pour laquelle il a été accordé, ou de chacune des années pour lesquelles il a été renouvelé par tacite reconduction.

La décision peut émaner aussi bien du redevable que de l'Administration. Quand elle émane du redevable, l'Administration a recommandé à ses agents d'user de bienveillance dans l'examen des demandes qui parviennent tardivement. (Réponse à M. Castagniez, député, *J. O.* du 18 mars 1933.)

La dénonciation doit être adressée par *lettre recom-*

mandée. Toutefois, la formalité de la recommandation ayant pour objet de donner date certaine à la remise au destinataire de la communication adressée par l'expéditeur, le fait pour un redevable d'adresser sa dénonciation du forfait par lettre ordinaire ne saurait être retenu par lui pour considérer que sa dénonciation est inopérante.

Le décret du 12 décembre 1928 précise que la dénonciation du forfait, en ce qui concerne seulement l'Administration des Contributions Indirectes, peut être directement notifiée au redevable par les soins du *service local* qui se fait remettre par l'intéressé ou son mandataire un accusé de réception,

La dénonciation a pour effet de mettre fin au forfait, c'est-à-dire d'empêcher qu'il se renouvelle par tacite reconduction. Elle peut avoir deux objets, *résiliation* ou *révision*.

§ 1. — *Résiliation*.

La résiliation par l'Administration doit être *motivée*. Cette obligation n'est *pas exigée du contribuable* : il n'y a pas lieu, en effet, de motiver la renonciation à un avantage.

Le redevable se trouve dès lors placé, à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la dénonciation, sous le régime de droit commun pour le paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, sauf règlement de l'échéance afférent au forfait et venant à expiration dans le courant de janvier.

Si c'est l'Administration qui a dénoncé le forfait, elle ne saurait, légalement, refuser d'examiner la

demande d'admission présentée par le redevable pour les deux années suivantes dès l'instant où cette demande est formulée avant le 31 janvier.

Le *redevable* peut se *pourvoir* devant la commission départementale contre la dénonciation faite par l'Administration.

§ 2. — Révision.

La dénonciation peut, en second lieu, avoir pour objet la révision du forfait. Dans ce cas, elle doit *toujours être motivée*, quelle que soit la partie dont elle émane, et indiquer le nouveau chiffre proposé.

Le décret du 12 décembre 1928 précise que la dénonciation peut ne pas être notifiée par le service, et seulement en ce qui concerne l'Administration des Contributions Indirectes, si, avant le 15 décembre, la discussion entreprise entre le service local et le redevable pour la conclusion d'un nouveau contrat a abouti à un accord définitif.

La demande de révision est *instruite* dans les conditions prévues pour les demandes d'admission. Toutefois l'Administration n'est pas fondée, dans le but de procéder à une révision, à exiger la production de la comptabilité du redevable et des pièces justificatives des opérations effectuées par lui, alors même que l'existence de ces documents serait certaine. (Réponse à M. de Grandmaison, député, *J. O.* du 28 décembre 1928.)

Le nouveau forfait est établi pour *deux ans*. C'est cette durée de deux années qu'il faut appliquer, même au cas où les bases restent les mêmes au moment qu'il

y a eu dénonciation et discussion dans les formes prévues par la loi.

Il est particulièrement intéressant de lire les directives fournies par l'Administration à ses agents, relativement à la dénonciation des forfaits consentis pour la période 1925-1926. Elles font nettement ressortir les raisons générales qui peuvent motiver une révision. Ces directives sont exposées dans la Circulaire N° 954 du 6 octobre 1926.

« Pour apprécier l'importance du chiffre d'affaires devant servir de base au nouveau forfait, le service aura, en premier lieu, à porter son attention sur *le niveau des prix* actuellement pratiqués. Il est certain que du seul fait de la hausse des prix depuis 1924 chez l'immense majorité des forfaitaires, le chiffre d'affaires réalisé actuellement dépasse très largement les chiffres retenus lors de la dernière fixation du forfait. Il est évidemment impossible de savoir ce que sera au cours des deux années à venir le mouvement des prix du détail. Pourtant, pour éviter toute apparence d'excès de fiscalité, c'est en ayant égard au niveau actuel des prix de détail que le service aura à établir ses propositions de forfait. Le tableau ci-après donne sur le mouvement des prix de gros et de détail au cours des dernières années, des éléments d'information qui permettent d'apprécier dans quelle mesure le simple jeu de la hausse des prix a dû influencer sur l'accroissement du volume des affaires. (Le tableau ainsi établi mentionne les taux de majoration suivants, entre les prix du quatrième trimestre 1924 et ceux du mois d'août 1926 : 50 % pour les denrées alimentaires, 54.7 % pour les matières industrielles, 53 % pour l'en-

semble des prix de gros, 49 % pour l'ensemble des prix de détail.)

Par ailleurs, le service devra chercher à apprécier *l'accroissement du chiffre d'affaires pouvant résulter du développement du commerce*. Il conviendra pour l'évaluer (à défaut de la comptabilité que le service n'est d'ailleurs pas autorisé à consulter), de recourir aux moyens d'appréciation suivants : examen des signes extérieurs susceptibles de caractériser l'importance relative d'une entreprise (loyer, personnel, force motrice, machines) et comparaison de la situation du forfaitaire envisagée avec celle d'un redevable de même ordre acquittant l'impôt sur déclarations mensuelles. On mettra également à profit les renseignements recueillis au cours de ces deux dernières années sur chaque contribuable, tant au point de vue de l'importance des achats et des ventes qu'à celui des aménagements ou agrandissements dont les locaux commerciaux ont été l'objet.

Une fois ce travail préliminaire effectué, les agents devront s'assurer que le chiffre d'affaires obtenu *correspond à un revenu normal*, en rapport avec les dépenses présumées du contribuable, étant donnés sa situation de famille et son train de vie.

L'évaluation de ce revenu pourra être effectué en appliquant au chiffre d'affaires total retenu, les coefficients uniques dont s'est servi l'Administration des Contributions Directes pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en ce qui concerne les redevables visés par la loi du 16 avril 1924.

Si cette évaluation donne un chiffre de revenus ne

permettant pas au contribuable de faire face à ses dépenses, le service pourra en déduire que l'évaluation du montant des affaires est insuffisante. (Cette déduction ne peut être vraie qu'autant que l'exploitation commerciale constitue l'unique, ou du moins, la principale ressource du commerçant.) »

Par ailleurs, une note n° 11855 du 6 décembre 1926 vient encore préciser :

« Bien qu'aucune règle de conduite rigide impliquant un rehaussement uniforme de 50 % n'ait été tracée aux agents, il était naturel que l'Administration qui doit soumettre des propositions aux redevables, prenne comme base les prix actuellement pratiqués. Or il est constant que ceux-ci sont plus élevés que ceux de 1924 qui ont servi de base aux anciens forfaits. Il ne serait, dès lors, pas normal que les forfaits fussent consentis sur les bases anciennes qui ont permis aux redevables de ne payer, pendant les deux dernières années, que des sommes inférieures à celles correspondant à leur chiffre d'affaires réel. »

SECTION II

Révision spéciale en cas de commerce d'objets de luxe

Aux termes de l'alinéa 8 de l'article 5 de la loi du 16 avril 1924, le forfait pouvait être révisé *au cours des deux derniers mois qui précédaient l'expiration de chaque semestre, à la demande, soit du contribuable, soit de l'Administration, en cas de changement notoire dans la nature et le mouvement des affaires assujetties à la taxe de luxe.*

Ce régime a été implicitement *abrogé* par le décret du 6 juillet 1934 portant abrogation des taux majorés.

Toutes les *règles applicables à la révision en fin d'année*, exposées à la Section précédente, l'étaient aussi à la révision en cas de commerce d'objets de luxe, cette réglementation spéciale ne différerait du droit commun que par *quelques règles particulières*.

La demande de révision devait être introduite dans les deux mois qui précédaient la fin du semestre. Elle ne pouvait être motivée, tout comme d'ailleurs, la décision à intervenir, que par un changement notoire dans la nature ou le montant des *affaires assujetties aux taux majorés*.

La décision du directeur ou de la commission pouvait avoir pour objet :

1° Le *rejet* de la demande;

2° Le *retrait du forfait*, dans le cas où, du fait de l'accroissement des ventes d'objets de luxe, l'ensemble des affaires dépassait les maxima de 300.000 francs et 40.000 francs;

3° L'*admission de la demande* en tout ou en partie, avec, le cas échéant, révision corrélative de la fraction du forfait applicable aux ventes d'objets non classés comme étant de luxe, sans que, toutefois, le montant de la réduction du chiffre des affaires de vente portant sur des objets classés comme étant de luxe, limite nécessairement le rehaussement du chiffre des autres affaires;

4° L'*augmentation* de la fraction du forfait, afférente aux affaires de vente passibles des taux majorés, avec, le cas échéant, révision corrélative de la fraction du forfait applicable aux affaires de vente

d'objets non classés comme étant de luxe, sans que toutefois, le montant du rehaussement du chiffre d'affaires de ventes portant sur des objets classés comme étant de luxe, limite nécessairement celui de la réduction du chiffre des autres affaires. C'est ainsi qu'un redevable admis au forfait pour un chiffre d'affaires de 60.000 francs à 2 % et 10.000 francs à 6 %, pourrait voir le dernier chiffre porté à 20.000 francs, sans qu'il en résulte une diminution de même somme sur le chiffre imposable à 2 %, soit 50.000 francs. Ce chiffre pouvait être évalué à une somme quelconque, supérieure ou inférieure à 50.000 francs, sans toutefois pouvoir dépasser 60.000 francs.

Il convient de préciser qu'aux cas d'admission et d'augmentation, la *révision corrélative de la fraction du forfait applicable aux ventes d'objets non classés comme étant de luxe, n'était pas obligatoire*. Par ailleurs, cette révision corrélative dans le cas d'une diminution du volume des ventes d'objets de luxe ne se justifiait et ne pouvait être envisagée que dans l'hypothèse où cette diminution conduisait, en raison de modifications législatives ou de variations dans les prix à faire passer, tout ou partie de ces ventes, dans la catégorie de celles passibles du taux normal de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Ce n'était, en somme, qu'une ventilation conditionnée par la modification des bases du forfait applicable aux affaires de luxe.

Adopter une autre solution aurait abouti à une violation du principe de l'intangibilité du forfait.

La décision, devenue définitive, prenait effet du premier jour du semestre qui suivait la demande de révision, et ceci dans les conditions de droit commun.

CONCLUSION

Le régime du forfait a soulevé bien des critiques. Ce système, basé sur des incertitudes, comporte des risques pour les deux parties.

Le contribuable qui demande un forfait n'est pas sûr que les circonstances économiques ne varieront pas à son détriment pendant la durée de deux ans pour laquelle il est lié. Une période de *baisse des prix* et de *ralentissement des affaires*, peut intervenir. Les forfaits établis à la fin de la période de prospérité ont laissé à leurs bénéficiaires une lourde perte. Ceux mêmes, établis au début de la crise actuelle, se sont avérés trop élevés par suite de la diminution croissante des affaires. Il est vrai que le redevable qui demande le forfait s'assure contre ce risque, en proposant une évaluation inférieure au chiffre effectivement réalisé par lui, et l'Administration accepte généralement de s'en tenir à ce chiffre un peu inférieur.

Quant au Trésor qui bénéficie du caractère aléatoire du forfait en cas de crise économique, il lui arrive plus souvent de se trouver en moins-value. Il y a toutes chances pour que le forfait fonctionne à *son détriment* en période normale. Le redevable apprécie sans doute les dispenses dont ce régime lui apporte le bénéfice, en particulier au point de vue comptable, mais il voit surtout dans le forfait un moyen de payer moins d'impôt. En cas de renouvellement, l'Administration court le risque *d'accepter des propositions in-*

suffisantes, les moyens de contrôle lui faisant à peu près complètement défaut. En période de prospérité, le forfait ne suit pas la hausse des prix, et constitue le Trésor en perte dans la mesure où cette hausse s'accroît.

Précisément le forfait introduit un élément de *stabilité* dans un impôt dont le caractère essentiel est l'*élasticité*. L'impôt sur le chiffre d'affaires épouse toutes les fluctuations de la vie économique, le forfait est un élément modérateur dans une certaine mesure, compte tenu toutefois de son application, relativement restreinte.

Le forfait n'a pas que des inconvénients. Il rend de *très grands services au petit commerce*, et ce n'est pas racheter trop cher la moins-value qu'il procure au Trésor. Tout au plus pourrait-on faire au régime du forfait facultatif le reproche de ne pas toujours s'appliquer au seul *petit commerce*. Le chiffre maximum de 300.000 francs pour les vendeurs de choses, suppose une entreprise déjà importante, qui fait une moyenne de 1.000 francs de recettes par jour.

Mais si le forfait facultatif n'a pas soulevé de critiques passionnées, il n'en est pas de même du *forfait obligatoire*, institué par les décrets de juillet 1934.

Le chiffre de 300.000 francs retenu pour les redevables qui ne vendent des produits imposables qu'à titre accessoire, est particulièrement critiquable. Par définition, une entreprise qui fait 300.000 francs de ventes taxables, fait au moins, puisque c'est là la partie la plus faible de son activité, un chiffre de ventes annuelles total de 600.000 francs, soit 2.000 francs de recettes moyennes journalières. C'est déjà une

grosse affaire. Un exemple frappant est fourni par les *marchands de charbons en gros*. Ces commerçants ne sont pas imposables sur leurs livraisons de charbon, ce produit est en effet soumis à la taxe unique à la sortie de la mine. Mais ils vendent du bois à titre accessoire et restent imposables sur leurs ventes de bois. On arrive ainsi à se trouver devant des entreprises qui sont assujetties au forfait obligatoire parce qu'elles font moins de 300.000 francs de ventes taxables, alors que leur chiffre d'affaires total s'élève à *des dizaines de millions*.

C'est le *caractère obligatoire* du forfait qui soulève les plus graves difficultés. Quand le forfait était facultatif, le redevable qui en demandait le bénéfice en acceptait par là même tous les aléas. Il ne devait s'en prendre qu'à lui-même si le forfait qui lui avait été consenti se révélait trop élevé. Avec le forfait obligatoire, on impose au commerçant l'obligation d'accepter un risque.

Quoi qu'il en soit des critiques formulées à l'égard des modifications apportées par les décrets de 1934, il faut bien convenir que le forfait dans sa réglementation actuelle a subi l'épreuve du temps. Le nouveau régime a déjà deux ans et demi d'existence. Aucune modification essentielle ou même importante n'est intervenue depuis.

Vu : Pour le Doyen,
L'Assesseur,
G. RIPERT.

Vu : Le Président,
Gaston JÈZE.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris
S. CHARLÉTY.

INDEX BIBLIOGRAPHIQUE

Ouvrages généraux :

ALLIX et LECERCLÉ. — *La taxe sur le chiffre d'affaires*, 2^e édition, 1929, pages 271 à 286 et 338-339.

HOURCADE. — *Manuel encyclopédique des Contributions Indirectes et des Octrois*, Tome II, 7^e édition, 1929, Poitiers, pages 28 à 32.

Ouvrages de documentation à feuillets mobiles :

Dictionnaire général du chiffre d'affaires, par MORILLET et GARDES. Poitiers. Série spéciale sur le forfait, à la lettre F.

Feuillets de documentation pratique de l'impôt sur le chiffre d'affaires, des Editions Francis Lefebvre. Paris, Série H, Chapitre II.

Jurisclasseur fiscal. Impôt sur le chiffre d'affaires, Division Q.

Journaux et revues :

Journal des Contributions Indirectes, hebdomadaire, Poitiers.

Bulletin des Contributions Indirectes (B. C. I.). publication officielle bi-mensuelle.

Revue de l'impôt sur le chiffre d'affaires, mensuelle, Paris.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.	5
CHAPITRE PREMIER. — HISTORIQUE	7
SECTION I. — La loi du 25 juin 1920.	7
SECTION II. — Les lois des 31 décembre 1921 et 30 mars 1923	9
SECTION III. — La loi du 16 avril 1924.	10
SECTION IV. — Les décrets-lois des 19 et 24 juil- let 1934	13
CHAPITRE II. — CARACTÈRES DU FORFAIT.	14
SECTION I. — Le forfait est immuable.	14
§ 1. <i>Le principe</i>	15
§ 2. <i>Applications</i>	16
§ 3. <i>Exceptions</i>	18
I. Modifications législatives	18
II. Modifications jurisprudentielles	23
III. Changement dans les conditions d'exploita- tion	23
SECTION II. — Le forfait est intégral	26
§ 1. <i>Le principe</i>	26
§ 2. <i>Son application</i>	27
I. Erreur du service	27

II. Adjonction d'un commerce ou d'une branche commerciale nouvelle	28
III. Cessation d'un commerce ou d'une partie de commerce	30
SECTION III. — Le forfait est personnel.....	31
SECTION IV. — Le forfait est évaluatif	34
SECTION V. — Le forfait est d'application large....	38
§ 1. <i>Exception concernant certaines catégories de redevables</i>	38
§ 2. <i>Durée d'exploitation</i>	41
CHAPITRE III. — MODALITÉS DU FORFAIT.....	43
SECTION I. — <i>Le forfait facultatif</i>	43
§ 1. <i>Son évolution</i>	43
§ 2. <i>Détermination du chiffre maximum</i>	46
§ 3. <i>Détermination du maximum applicable</i>	48
I. Le redevable ne fait que des affaires de vente ou que des affaires de prestation de services	49
II. Le redevable fait, à la fois, des affaires de ventes et de prestations de services.....	50
SECTION II. — Le forfait obligatoire	51
SECTION III. — Le forfait par simple tolérance.....	53
CHAPITRE IV. — ETABLISSEMENT DU FORFAIT	57
SECTION I. — Evaluation par l'administration.....	57
§ 1. <i>Demande de forfait</i>	57
I. Agent à qui doit être adressée la demande	58
II. Délai de production	58
III. Forme et contenu	59
§ 2. <i>Procédures prévues pour l'instruction de la demande et la notification des décisions</i>	60
I. Procédure générale	60

II. Procédure spéciale à l'Administration des Contributions Indirectes	62
SECTION II. — Evaluation par la commission spéciale	66
§ 1. <i>Composition de la commission spéciale</i>	66
I. Président	66
II. Agents de l'administration	67
III. Contribuables	67
IV. Secrétaire	69
§ 2. <i>Procédure</i>	69
I. Demande introductive d'instance	69
II. Examen de la demande	70
III. Décision	71
IV. Notification	72
§ 3. <i>Effets de la décision</i>	73
CHAPITRE V. — EXÉCUTION DU FORFAIT.....	74
SECTION I. — Paiement du forfait.....	74
I. Cessation de commerce	75
II. Industries saisonnières	75
SECTION II. — Affaires couvertes par le forfait.....	77
SECTION III. — Dispenses résultant du forfait.....	80
§ 1. <i>Dispense de la tenue des documents prévus à l'article 66 de la loi du 25 juin 1920</i>	81
§ 2. <i>Dispense de la production de la comptabilité, des pièces justificatives et des relevés</i>	82
§ 3. <i>Dispense des obligations prévues par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920</i>	83
CHAPITRE VI. — DURÉE DU FORFAIT	85
SECTION I. — Dénonciation du forfait.....	85
§ 1. <i>Résiliation</i>	86
§ 2. <i>Révision</i>	87

SECTION II. — Révision spéciale au cas de commerce d'objets de luxe	90
CONCLUSION	93
BIBLIOGRAPHIE	96

